

# 租税公平主義と租税法律主義の相克問題の再考

—最高裁令和4年4月19日判決の批判的検討を中心に—

日當 優



# 租税公平主義と租税法律主義の相克問題の再考

## —最高裁令和4年4月19日判決の批判的検討を中心に—

日當 優

### 論文要旨

租税法の目的は租税正義の実現、具体的には公平な課税の実現にある。この公平な課税の実現を要請する憲法原理が、憲法14条を法的根拠とする租税公平主義であり、租税法の内容、すなわち立法過程を統制している。一方、憲法30条と同84条を法的根拠とする租税法律主義は、法律に基づく課税を要請しており、租税法の解釈・適用過程をその支配下に置いている。

租税公平主義と租税法律主義の両者が、租税法における立法と解釈・適用の場面すべてにおいて両輪として機能することで、租税正義の実現は図られている。

ただ、両者の関係は相克関係にあると指摘されることがある。それは租税訴訟にて顕在化し、両者のうち、いずれを重視すべきかをめぐり、租税公平主義を重視する租税行政庁と租税法律主義を重視する納税者の対立構造となる。

この問題について、10年以上前の最高裁平成23年2月18日判決は、租税法律主義優先説に立つべきことを明らかにした。ところが、最高裁令和4年4月19日判決のいわゆる総則6項事件は、平等原則により結論を導出し、租税公平主義優先説に立っているように思われる。

租税法の解釈・適用において、両者が相克した場合には、租税法律主義を優先させるべきである。なぜならば、租税法は侵害規範であり、恣意的課税を排除しなければならず、また複雑化した現代の取引社会においては、租税負担の予測可能性が重要な要素だからである。恣意的課税の温床となる租税法律主義を軽視する姿勢は許容できず、強く批判されるべきである。筆者の問題意識はこの点に集約される。

そこで本稿の目的は、租税公平主義と租税法律主義の相克問題がいかに関解決されるべきかについて、学説や判例の検討により議論を整理するとともに、令和時代の最高裁判決のうち、とりわけ総則6項事件を批判的に検討し、通説的見解である租税法律主義優先説の考え方が維持されるべきであることを明らかにするところにある。

まさに本稿の独自性は、租税法上の一大論点とされる両基本原則の相克問題を真正面から検討し、両基本原則の相克問題を切り口に総則6項事件を素材として、租税法律主義優先説を導出する点にある。

本稿では、まず、両基本原則の意義を概観し、租税正義の実現から関係を位置づけ、両基

本原則の相克問題を先行研究も踏まえ整理した。つぎに、租税法の解釈・適用の場面における両基本原則の相克問題を類型化し、学説を整理した。さらに、平成時代の代表的な判例を類型化にしたがい整理・検討し、通説との整合性を検討した。最後に、最近注目の最高裁判決の比較検討をし、とりわけ、総則 6 項事件における最高裁判決を批判的に検討した。

以上の検討を踏まえると、総則 6 項事件の最高裁判決は、これまでの租税法律主義優先説の通説的見解と異なるものであり、平等取扱原則を重視し、総則 6 項の適用の可否の判断基準に租税回避の意図という要素を取り込み、租税公平主義優先説に立つものとみることができる。

しかしながら、租税行政庁による恣意的課税が排除され、そして、租税法律関係における予測可能性が確保されているか、という視点が軽視されてはならない。すなわち、租税法の解釈・適用においては、租税法律主義優先説に立つべきであり、租税法は侵害規範であることから、厳格な文理解釈がなされるべきである。

つまり、通達の適法性が問われているのであれば、裁判所は、根拠法令の文理解釈にしたがって、通達の定めが法解釈の内容と合致しているかを判断すべきである。時価評価を規定する相続税法 22 条の解釈からは、時価に影響を与えない要素である租税回避の意図を判断基準の一つと導出することはできない。租税回避の意図を総則 6 項の適用の可否の判断基準とした同最高裁判決は、相続税法 22 条の適正な解釈により結論を導出したものであるとはいえず、批判されるべきである。租税法律主義の下では、租税回避行為の否認は、個別否認規定である相続税法 64 条 1 項によりなされるべきである。

以上のとおり、総則 6 項事件の最高裁判決は、租税法学の一大論点である租税公平主義と租税法律主義の相克の問題について、再検討する必要性を惹起させたものといえることを指摘して本稿の結論とした。

# 目次

はじめに	1
第1章 租税法の基本原則とその相克問題	4
第1節 租税公平主義の意義と内容	4
第2節 租税法律主義の意義と内容	8
第3節 租税公平主義と租税法律主義の関係—租税正義の実現から	15
第4節 両基本原則の相克問題—先行研究も踏まえて	17
第2章 両基本原則の相克問題に関する学説の整理	24
第1節 両基本原則の相克問題の論点整理	25
第2節 租税公平主義を優先する学説	28
第3節 租税法律主義を優先する学説	33
第4節 学説の整理	40
第3章 両基本原則の相克問題をめぐる判例の検証	43
第1節 租税法の解釈手法をめぐる判例の検証—第Ⅰ類型	44
第1項 文理解釈を重視した判例	44
第2項 目的論的解釈等を重視した判例	49
第3項 文理解釈と目的論的解釈の関係性	56
第2節 租税回避行為の否認をめぐる判例の検証—第Ⅱ類型	58
第4章 最近の最高裁判決の比較検討と新たな相克問題の顕在化	63
第1節 最近の最高裁判決の比較検討	63
第1項 最高裁令和2年3月24日判決（タキゲン事件）	64
第2項 最高裁令和4年4月19日判決（総則6項事件）	72
第3項 比較検討—総則6項事件に対する批判的検討を中心に	75
第2節 最近の最高裁判決による両基本原則の相克問題の検証	77
第3節 新たな相克問題の顕在化と租税法律主義の法的統制の必要性	80
第5章 結論	86
参考文献一覧	90

## はじめに

租税法の目的は、租税正義の実現、具体的には公平な課税の実現にある<sup>1</sup>。この公平な課税の実現を要請する憲法原理が、憲法 14 条を法的根拠とする租税公平主義であり、租税法の内容が租税正義の実現に資するものかを統制している。一方で、憲法 30 条と同 84 条を法的根拠とする租税法律主義は、租税法の解釈・適用過程をその支配下に置いている。

租税公平主義と租税法律主義の両者が、租税法における立法の場面と解釈・適用の場面のすべてにおいて尊重され、両輪として機能していくことで、租税正義の実現は図られている。

しかしながら、租税公平主義と租税法律主義は、相克関係にあると指摘されることがある。それは租税訴訟において顕在化する。すなわち、両基本原則のうち、いずれかを重視すべきかをめぐって、租税公平主義を重視する租税行政庁と、租税法律主義を重視する納税者の対立構造が生じ、租税公平主義と租税法律主義のいずれが優先されなければならないか、という問題が生ずる。

今から 10 年以上前の最高裁平成 23 年 2 月 18 日判決（武富士事件）では、住所の認定が争点とされたが、その事件の根底には両基本原則の相克問題があった。当時は租税法の解釈・適用においては、租税公平主義よりも租税法律主義が重視されるべきであるとする租税法律主義優先説がとられた。一方で、いわゆる総則 6 項事件である最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決は、平等原則により結論を導出するものであり、その点では租税公平主義優先説を採っているように見える。さらに、総則 6 項事件は、通達の使い分けを許容するものであり、通達課税の問題を助長するものである。租税法の解釈・適用過程において、両基本原則が相克した場合には、租税法律主義を優先させるべきである。なぜならば、租税法は侵害規範であり、強行法であるがゆえに、租税行政庁からの恣意的課税を排除しなければならず、また複雑化した現代の取引社会においては、租税負担の予測可能性が重要なファクターとなっているからである。恣意的課税の温床となる租税法律主義を軽視する姿勢は、許容すべきではなく強く批判されるべきである。筆者の問題意識はこの点に集約される。

そこで本稿の目的は、租税公平主義と租税法律主義の相克問題がいかに解決されるべきかについて、学説や判例の検討により議論を整理するとともに、令和時代に下された 2 つの最高裁判決、とりわけ、いわゆる総則 6 項事件の最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決を批判的に検討し、通説的見解である租税法律主義優先説の考え方が維持されるべきであることを明らかにするところにある。

本稿の構成は以下のとおりである。第 1 章では、租税公平主義と租税法律主義の相克問題について論ずるにあたり、まず両基本原則の意義と内容を概観する。また両基本原則の関係を租税正義の実現から位置づけ、両基本原則の相克問題を先行研究も踏まえ整理する。第 2 章では、租税法の解釈・適用の場面における両基本原則の相克問題を類型化するとともに、

---

<sup>1</sup> 増田英敏『リーガルマインド租税法 [第 5 版]』17 頁（成文堂、2019）。

租税公平主義と租税法律主義のいずれを優先する立場かという点から学説を整理する。第3章では、平成時代における代表的な判例を、上述の類型化にしたがって整理・検討するとともに、各判例は、学説の通説的見解と整合性があるかを明らかにする。第4章では、最近の注目事案の最高裁判決の比較検討をして、両基本原則の相克問題に対して、最高裁の考え方に変化が見られるかを検証する。さらに、総則6項事件の最高裁判決が顕在化させた両基本原則の新たな相克問題にも言及し、通達課税と租税法律主義の視点から、その問題点を明らかにする。

拙稿執筆にあたりご指導いただいた皆様方にこの場をお借りして感謝の意を表したい。

増田英敏教授には、租税法の基本原則もさることながら、将来活躍するためのリーガルマインドとしての租税法をご指導賜った。大学院を目指すきっかけである先生のお言葉がなければ、ここまで勉強に励み夢中になることもなく、今の私はいなかったと言っても過言ではない。先生のもとで勉強できたことは今後人生における大きな財産となった。心から感謝申し上げたい。

つぎに、林仲宣教授には、実務家の視点で事例研究を中心にご指導を賜った。常に拙稿の進捗に対して叱咤激励をしていただいた。その期待に応えるべく全力で走り抜けることができた。先生の厳しいお言葉と時折ユーモアのある表現は、いつも私を前向きな気持ちにさせていただいた。こうして期限内に完成できたのは先生のおかげである。心からお礼申し上げます。

さらに、谷口智紀教授には、租税法の基礎から拙稿完成まで、すべてにおいて非常に多くご教示いただいた。いつも相談に乗っていただき方向性を決定できたおかげで、納得のいくものにまで仕上げることができた。文字を通して相手に伝える難しさと最後まで必死で書き上げたときの喜びを与えていただき、懇切丁寧なご指導を賜った先生には、衷心より感謝申し上げます。

同期である専修大学大学院修士課程2年の茂田雄介様、八千代陽子様、安本真子様、山下壽々佳様においては、お互いに励まし合いながら拙稿執筆に取り組めた。皆様と苦楽をともに過ごしたことは、一生忘れないだろう。素晴らしい同期の皆様に巡り会えたことに感謝するばかりである。また同修士課程1年の皆様、特に和田紘輔様、飯塚千晃様には年末のご多忙の中、校正をしていただいた。改めて謝意を表したい。

最後に私事にわたるが、3歳の長男、また拙稿執筆中に産まれた3ヶ月の次男、小さな2人の息子たちは、私にとってとても大きな存在でありいつもその笑顔からは活力をもらっている。そして妻には、このコロナ禍で大変な状況のなか、家族をサポートしてくれて、ま

た、この年齢で仕事をしながらの大学院通学というわがまを許してくれた。愛する家族に、ただただ特別感謝するばかりである。

## 第1章 租税法の基本原則とその相克問題

### 第1節 租税公平主義の意義と内容

本稿は、租税公平主義と租税法主義の相克問題を論ずるものであるから、まずは、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法主義の意義および内容を概観しておきたい。

租税公平主義<sup>2</sup>について、金子宏教授は「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。これは、近代法の基本原則である平等原則の課税の分野における現れであり、直接には憲法一四条一項の命ずるところであるが、内容的には、『担税力に即した課税』(taxation according to ability to pay, Besteuerung nach Leistungsfähigkeit) と租税の『公平』(equity, Gleichheit) ないし『中立性』(neutrality) を要請するものである。」<sup>3</sup>と定義されている<sup>4</sup>。この定義<sup>5</sup>が一般的に通説的理解として受け入れられている<sup>6</sup>。

この租税公平主義の内容は、租税法における立法とその執行という2つの側面に分けて説明されている。

第1の意義は、立法の側面において、租税公平主義は担税力<sup>7</sup>に応じた租税負担の配分を

---

<sup>2</sup> 公平の基準を何に求めるかについては、以前から議論があった。18、9世紀には、自由主義経済思想の影響の下に、租税は国民が国家から受ける保護ないし利益の対価であるという考え方(利益説ないし対価説)が主張され、各人が国家から受ける保護や利益に比例して租税負担を配分するのが公平な税負担の配分であると考えられた。しかし、20世紀にはいると、租税を負担することは国民の当然の義務であり、租税負担は各人の担税力に応じて配分されるべきという考え方(能力説)が強くなった。今日では「担税力に即した税負担の配分」という概念は、多くの国々で租税法立法についても、租税法の解釈・適用についても依拠すべき最も重要な準則と考えられている。金子宏『所得課税の法と政策』2頁(有斐閣、1996)、同『租税法理論の形成と解明(上)』77頁(有斐閣、2010)。

<sup>3</sup> 金子宏『租税法[第二十四版]』88頁(弘文堂、2021)。

<sup>4</sup> 以下本稿では、租税平等主義、租税公平主義および公平負担の原則を同義と理解して用いることにする。

<sup>5</sup> 租税公平主義については、以下参照されたい。金子宏ほか編『租税入門[第6版]』35頁以下(有斐閣、2007)、北野弘久編『現代税法講義[五訂版]』20頁以下(法律文化社、2009)、清永敬次『税法 新装版』32頁以下(ミネルヴァ書房、2013)、新井隆一『租税法の基礎理論[第三版]』77頁以下(日本評論社、1997)、田中二郎『租税法[第三版]』88頁以下(有斐閣、1990)、水野勝『租税法』92頁以下(有斐閣、1993)など。

<sup>6</sup> 以下本稿では、この金子宏教授の定義に沿って論述することを試みる。

<sup>7</sup> 担税力は、租税の負担能力を意味する。増田・前掲注1・17頁参照。

求める原則といえる。担税力に応じた課税<sup>8</sup>を実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理と換言できる。これが租税負担公平の原則である<sup>9</sup>。

租税負担公平の原則について、松沢智教授は「租税は直接の反対給付を伴わないものと解されているため、公平負担の原則は、租税制度存立の根本原則であって、この原則が遵守されなければ、租税制度そのものが成立しないといわなければならない。」<sup>10</sup>と述べられている<sup>11</sup>。すなわち、租税負担公平の原則は、租税制度の根本であり、遵守されなければ租税制度として成り立たず、改めてその重要性を指摘されている。

そのため担税力に応じた租税負担の配分を行うにあたり、立法段階において統制が必要になるのである<sup>12</sup>。具体的には、租税負担の能力を考慮し、担税力の弱い納税者には過酷と

---

<sup>8</sup> 吉村典久教授は、「担税力に即した課税」の原則については、「もともと財政学の分野における租税負担配分の原則として長期間にわたって発達してきたものであるが、今日、法律学の一分野である租税法においても、租税法秩序を規律する原理として妥当することは世界的にみて大多数の学説によって承認されており、各国の憲法上明文で応能負担原則が法定されている例も稀ではない。」と述べられて、担税力に即した課税は、世界的に認められていると指摘されている。同「応能負担原則の歴史的展開」法学研究 63 巻 12 号 354 頁 (1990)。

<sup>9</sup> 増田・前掲注 1・17 頁以下。

<sup>10</sup> 松沢智『新版租税実体法[補正第 2 版]』16 頁 (中央経済社、2003)。

<sup>11</sup> 租税が反対給付を伴わないことについては、租税の意義から導出できる。すなわち、金子宏教授は、「租税(tax, Steuer)とは、かかる資金の調達を目的として、直接の反対給付なしに強制的に私人の手から国家の手に移される富の呼称にほかならない。その意味で、租税の本来の機能は、公共サービスを提供するための資金を調達することにある。」と述べられて、租税は、公共サービスを提供するための資金調達としての機能を持つとして、直接の反対給付はないことを明らかにしている。金子・前掲注 3・1 頁、同・9 頁参照。

<sup>12</sup> 担税力に応じた課税の基本的な考え方は、等しい担税力を持つ人々は等しく租税を負担し、異なる担税力を持つ人々は異なる租税負担を負うことを求めるというものである。前者が水平的公平を意味し、後者が垂直的公平を意味する。水平的公平について、増井良啓教授は、同様の概念で中立性が存在するが、その 2 つの関係について、「この二つの概念は、『等しい状況にある者を等しく扱う』ことを、それぞれ別の角度からとらえたものと整理することができる。(中略) 水平的公平は、選択を行った後の結果を比較する。中立性は、選択を行う際の意思決定に着目する。」と区分を明らかにしている。同「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀記念『公法学の法と政策(上)』175 頁以下 (有斐閣、2000)。また垂直的公平について、増田英敏教授は「垂直的公平は、合理的差別は認めるが不合理な差別を禁止することを定めた、憲法 14 条の『法の下での平等』規定が要請する平等概念とも符合する。富の再分配等の合理的な理由なくして、垂直的公平の名のもとに差別的取扱いを納税者に行うことはできないと理解すべきである。」と述べられて、垂直的公平の重要性も改

ならないように租税負担を求め、一方、経済力があり、担税力の強い納税者には、その負担能力に応じて大きな租税負担を求めるのである。これは正義の理念に合致するはずである。この正義の理念ともいえる「担税力に応じた課税」の実現<sup>13</sup>を目的として租税負担公平の原則により、各個別租税法も立法<sup>14</sup>されている<sup>15</sup>。

このように、その立法原理は、租税公平主義における租税負担公平の原則に求められ、「担税力に応じた課税」は、租税正義に具体的な指標を与える存在としても重要である<sup>16</sup>。

第2の意義は、執行の側面において、機会均等を要請し、租税負担公平の原則により立法された租税法を、すべての国民に平等に適用することを要請する原則である。これが平等取扱原則である<sup>17</sup>。

租税公平主義は平等取扱原則を内包し、何人にも等しく租税法が適用されることを要請するものである。担税力に応じた課税は、平等取扱原則が保障されてはじめて実現されるのであるから<sup>18</sup>、平等取扱原則は、担税力に応じた課税の大前提といえる。

このように租税公平主義は、租税負担公平の原則と平等取扱原則の2つの平等概念により、その内容が構成されていると理解することができる<sup>19</sup>。

さらにこの平等概念を租税公平主義の法的根拠から明らかにする。租税公平主義の法的

---

めて確認することができる。同・前掲注1・20頁以下。

<sup>13</sup> 担税力に応じた課税を実現するためには、担税力を測定する基準が極めて重要であり、適正に担税力を測定する指標の存在が必要である。従来から基準として、①所得、②資産そして③消費が指示されてきた。なかでも所得は累進税率構造の採用や、人的控除を組み合わせ、人の最低限度の生活水準を維持する部分には課税しないことを保障する仕組みが構築されているため、所得が最も優れているとされてきた。増田・前掲注1・22頁。

<sup>14</sup> 所得税を中心としながら、これに財産税および消費税を適度に組み合わせ（タックス・ミックス）、所得・財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分に好ましいのである。金子・前掲注3・89頁。

<sup>15</sup> 増田・前掲注1・18頁。

<sup>16</sup> 増田英敏『紛争予防税法』29頁参照（TKC出版、2015）。

<sup>17</sup> 増田・前掲注1・18頁。

<sup>18</sup> 林仲宣教授は「実際には租税を平等に負担するということは、課税のスタートにおいてではなく、納税というゴールを見据えた結果を得た上の議論が欠けているといわざるを得ない。」としたうえで、「税負担の公平とは納める租税が確実に納付されることで達成されるべきである。少なくとも税の滞納は、税負担の公平、すなわち租税平等主義の原則に違反する状況であることを、課税権者は認識し、その解決に努める必要がある。」と述べられて、税負担の公平について、税の滞納も射程に入れて検討すべきという鋭い指摘をされており。同「租税平等主義と滞納対策」税法学563号256頁（2010）。

<sup>19</sup> 増田・前掲注1・18頁。

根拠は、憲法 14 条 1 項<sup>20</sup>の「法の下での平等」規定に求めることができる<sup>21</sup>。憲法の中核的規定である 14 条 1 項の「法の下での平等」規定を根拠とした租税公平主義は、まさに憲法原理である。

この「法の下での平等」の意義については<sup>22</sup>、最高裁昭和 60 年 3 月 27 日判決<sup>23</sup>では、裁判所は「憲法 14 条 1 項は、(中略) 国民各自には具体的に多くの事実上の差異が存在するのであって、これらの差異を無視して均一の取扱いをすることは、かえって国民の間に不均衡をもたらすものであり、もとより憲法 14 条 1 項の規定の趣旨とするところではない。すなわち、憲法の右規定は、国民に対し絶対的な平等を保障したものではなく、合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨であって、国民各自の事実上の差異に相応して法的取扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである。」と判示して、憲法に規定する平等概念の意義を明らかにした<sup>24</sup>。

つまり、憲法 14 条<sup>25</sup>の平等概念は、合理的理由なくして差別することを禁止する、相対

---

<sup>20</sup> 憲法 14 条 1 項「すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」樋口陽一ほか編『注釈日本国憲法(上)』315 頁〔中村睦男執筆〕(青林書院新社、1984)。

<sup>21</sup> 増田英敏『納税者の権利保護の法理』30 頁(成文堂、1997)。

<sup>22</sup> 「法の下での平等」についての学説は、国会の立法作用をも拘束し、不平等な法定立を許されないという意味に解すべきか(立法者拘束説)、それとも、行政権及び司法権のみを拘束するという法適用の面にのみ、その平等規定の法効果が及ぶと解すべきか(立法者非拘束説)に関して歴史的には対立が生じていた。増田英敏教授は、通説は立法者拘束説であるとして根拠を大きく 5 つに分類し論述している。同・前掲注 21・34 頁以下参照。

<sup>23</sup> 最判昭和 60 年 3 月 27 日民集 39 卷 2 号 247 頁・LEX/DB22000380。租税公平主義を正面から捉えた判例としてこの大島訴訟が挙げられる。評釈は以下のとおりである。畠山武道「判批」別冊ジュリスト 79 号 24 頁(1983)、金子宏「判批」別冊ジュリスト 253 号 4 頁(2021)、清永敬次「判批」ジュリスト 900 号 144 頁(1988)、北野弘久『サラリーマン税金訴訟[増補版]』(税務経理協会、1990)など多数存在する。また平等原則を論じた判例として最判昭和 50 年 2 月 6 日判時 766 号 30 頁・LEX/DB21049081(ゴルフ場娯楽施設利用税事件)が挙げられる。判例評釈として、奥平康弘「判批」別冊ジュリスト 79 号 22 頁(1983)、碓井光明「判批」ジュリスト 484 号 155 頁(1971)、林仲宣『実務に役立つ租税基本判例精選 100』17 頁以下(税務経理協会、2019)など。

<sup>24</sup> 増田・前掲注 1・19 頁。

<sup>25</sup> 憲法 14 条は、租税優遇措置との問題が想定される。すなわち、金子宏教授は「憲法 14 条は、特定の者を不利益に取り扱うことを禁止するのみではなく、特定の者に合理的な理由なしに特別な利益を与えることも禁止する趣旨であると解されるが、ここで問題になるのは、租税優遇措置はかかる禁止に反し違憲であると解すべきかどうかの問題である。租税優

的な平等概念である<sup>26</sup>。

租税公平主義は、租税法の執行にあたり、実質的に同じ事象または行為について合理的理由もなく、恣意的に異なる取扱いを行うことや、逆に、実質的に相違なる事象などについて恣意的に同じ取扱いをすることを禁じているのである<sup>27</sup>。

以上のとおり、租税公平主義は、憲法 14 条を法的根拠とし、担税力に応じた課税が実現できるよう租税法の立法過程を統制する立法原理であり、また何人にも等しく租税法が適用される平等取扱原則を内包するものであることが明らかとなった。そして、ここでいう平等概念は、合理的理由なくして差別することを禁止する、相対的な平等概念であった<sup>28</sup>。租税公平主義は、租税正義の中核を構成するものであり、租税法において重要な基本原則であることが確認できた。

## 第 2 節 租税法律主義の意義と内容

租税公平主義と並んで重要な基本原則が、租税法律主義である。租税法律主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」<sup>29</sup>ことを宣言した、租税法の基本原則である<sup>30</sup>。

この原則は、「代表者なければ課税なし」(No taxation without representation) という、近代民主主義国家建設の基本思想に、その起源を求めることができ<sup>31</sup>、租税はそれを賦課さ

---

遇措置は、同様の状況にあるにもかかわらず税負担の上で特別の利益を与えるものであるから、公平負担の要請に正面から抵触することは明らかである。」と述べられたうえで、憲法 14 条違反になるのは、不合理な優遇かどうかの点であり、個々の租税優遇措置ごとになされるべき事項であるとし、「その措置の政策目的が合理的であるかどうか、その目的を達する上でその措置が有効であるかどうか、それによって公平負担がどの程度に害されるか、等をあげることができよう。」と判断となる主要な論点を明らかにされている。同・前掲注 2 (『租税法理論の形成と解明(上)』)・83 頁。

<sup>26</sup> 増田・前掲注 1・19 頁以下。また同教授は「差別に合理性があるか否かについては、社会の実態や価値観の変化に伴い変化していくものであることには注意を要する。」と述べられて、差別の合理性の判断は、社会とともに変化していくと指摘されている。同・前掲注 1・20 頁。

<sup>27</sup> 木村弘之亮『租税法総則』85 頁(成文堂、1998)。

<sup>28</sup> 増田・前掲注 21・62 頁。

<sup>29</sup> 金子・前掲注 3・78 頁。

<sup>30</sup> 租税法律主義の意義については、以下参照されたい。金子・前掲注 2 (『租税法理論の形成と解明(上)』)・13 頁以下、北野・前掲注 5・86 頁以下、清永・前掲注 5・28 頁以下、新井隆一編『租税法講義』3 頁以下(金子宏執筆)(青林書院新社、1972)、新井・前掲注 5・61 頁以下、田中・前掲注 5・81 頁以下、水野・前掲注 5・87 頁以下など参照。

<sup>31</sup> 租税法律主義の思想を最初に宣明したのは、1215 年のイギリスのマグナ・カルタであり、

れる国民の同意に基づいて課されるべきことを要請するものである<sup>32</sup>。つまり租税に関する重要な事項は、すべて国会が法律によって決めなければならないと定めたのが租税法律主義なのである<sup>33</sup>。

租税法律主義は、民主主義国家の憲法原理としても広く受け入れられている。憲法 30 条は「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」<sup>34</sup>と規定し、国民に対して、納税の義務は法律の定めるところにより生じ、法律のないところに納税義務はないことを宣言している。また、憲法 84 条は「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」<sup>35</sup>と規定しており<sup>36</sup>、最高裁昭和 30

---

負担を課するには議会の同意を要するものとの思想を明らかにしている。この考え方は、権利請願（1628 年）にも確認され、権利章典（1689 年）においても近代的な租税法律主義の原則が確立された。租税法律主義の思想は 18 世紀に至り、アメリカの独立革命にも影響を与えた。すなわち、イギリスが植民地議会の同意なしに、砂糖条例、印紙条例などを制定し各種の租税を課したことがアメリカの反発を招き、1773 年に「代表なければ課税なし」というスローガンが叫ばれアメリカの独立運動の契機となった。このように租税法律主義の原則は、近代憲法の発展の歴史において重要な役割を果たした。水野・前掲注 5・88 頁。わが国でも、1890 年（明治 23 年）11 月 29 日に施行された大日本帝国憲法（明治憲法）にも、租税法律主義は定められ、同法第 21 条において「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ従ヒ納税ノ義務ヲ有ス」として日本臣民の納税に関する一般的、抽象的分限を定め、同法第 62 条 1 項において「新ニ租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」として租税の賦課に関する法規の原則を定めていた。杉村章三郎『租税法』8 頁（日本評論社、1939）、北野弘久『税法学原論 [第六版]』91 頁（青林書院、2007）。また同法第 62 条 2 項は「但シ報償ニ属スル行政上ノ手数料及其ノ他ノ収納金ハ前項ノ限ニ在ラス」とし、行政上の手数料その他の報償的収納金であれば実質的に租税と等しいものであっても、すべて法律によることなく賦課・徴収しうるものとされていたため、租税法律主義のおよばない範囲が広く認められていた。すなわち、明治憲法下においては、租税法律主義が形骸化させられる余地が残されていたが、同法第 62 条 2 項のような規定は日本国憲法にはなく、この点で、日本国憲法は、租税法律主義をより徹底させようとするものである。樋口陽一ほか編『注釈日本国憲法（下）』1312 頁〔浦部法穂執筆〕（青林書院新社、1984）参照。

<sup>32</sup> 増田・前掲注 1・24 頁。

<sup>33</sup> 岡村忠生ほか編『ベーシック税法 [第 7 版]』21 頁（有斐閣、2013）。

<sup>34</sup> 樋口ほか・前掲注 20・695 頁〔中村執筆〕。

<sup>35</sup> 樋口ほか・前掲注 31・1311 頁〔浦部執筆〕。

<sup>36</sup> 酒井克彦教授は、法律の定める条件について「憲法 84 条は、法律のほか、『法律の定める条件』によることを定めている。この意味は、ある範囲において法律以外の法形式に委任することを許容したものと解されている。しかしながら租税法律主義の原則からみて、この委任が認められる範囲はきわめて狭いといわれている。したがって、課税の重要な点を政令

年3月23日判決<sup>37</sup>では、裁判所は「租税を創設し、改廃するのはもとより、納税義務者、課税標準、徴税の手続はすべて前示のとおり法律に基いて定められなければならないと同時に法律に基いて定めるところに委せられている。」とした。すなわち、憲法84条は課税要件規定のみならず<sup>38</sup>、租税の賦課・徴収手続までも法律に詳細に定めるべきと要請している。このように租税法律主義は、2つの憲法の条文を法的根拠とするものである<sup>39</sup>。

租税法律主義は、近代法治主義国家の建設過程において市民が獲得した権利の象徴ともいえる存在であり<sup>40</sup>、近代民主主義国家の骨格をなす基本原理である。さらにその本質が国王に象徴される権力者の恣意的課税を阻止し、民主主義の理念を租税の分野において具現化する基本原理である<sup>41</sup>。

つぎに租税法律主義の機能と内容について明らかにする。増田英敏教授は「租税法律主義

---

に委任することは一般的に許されていない。」と述べられている。同『スタートアップ租税法－租税法学習の道しるべ [第4版]』212頁（財経詳報社、2021）。

<sup>37</sup> 最判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁・LEX/DB21006400。判例評釈として、杉村章三郎「判批」別冊ジュリスト17号8頁（1968）、金子宏「判批」別冊ジュリスト79号10頁（1983）など参照。

<sup>38</sup> 課税要件とは、納税義務者、課税物件（課税の対象とされる行為、物、又は事実）、課税物件の帰属、課税標準、そして税率の5つをいう。すなわち、①誰が納税義務者か、②課税対象は何か（課税物件）、③その課税対象は誰に帰属するのか（課税物件の帰属）、④課税対象の規模を金額・価額・数量などで表すとどれくらいになるのか（課税標準）、そして、⑤課税標準のいかなる割合で税を課すのか（税率）、といった5つの課税上の要素が課税要件とされる。増田・前掲注1・69頁以下。この5つの要件が充足されることにより、納税義務が成立する。

<sup>39</sup> 増田・前掲注1・24頁。この租税法律主義の原則の法的根拠として、憲法が2つの条文をも用意している趣旨について同教授は「租税の本質が権力性にあるところから、租税が国民の財産の一部を直接的な反対給付なしに徴税権力を背景に国家が収受するものであり、国民の自由と財産を租税が侵害する危険を常にはらむという歴史的教訓に求めることができよう。租税は時の権力者により恣意的課税の危険を防止するために、租税の賦課・徴収の条件として、国民の同意が必要であるという仕組みを国家の最高法規に定め、そして、国家運営の基本原則として尊重すべきであることを条文に明確に定めたものである、ということができよう。」と整理されている。同・前掲注1・25頁。

<sup>40</sup> 金子宏教授は「近代以前の国家においては、君主が国民の自由や財産に恣意的に干渉することが多かったが、この恣意的な干渉を防止し、国民の自由と財産を保護し、国民の経済生活に法定安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は法律に基づかなければならない、という政治原理が主張され、それが徐々に憲法原理として定着するに至ったのである。」と述べられている。同・前掲注3・79頁。

<sup>41</sup> 増田・前掲注1・27頁。

の機能は2つに分説することができよう。①租税法律主義の第1の機能は、租税の賦課・徴収のすべての過程を租税法が支配・統制することにより、国家の恣意的な課税を防止し、国民の自由と財産を保障するところにある。主権者である国民の権利が租税により侵害されることを防止するところに租税法律主義の最も重要な機能がある。②明確に法定された租税法が存在することにより納税者は自己の租税負担を容易に予測することが可能となると同時に、租税法律関係における法的安定性も保障される。」<sup>42</sup>と述べられている。

現代の取引社会において、①と②の機能は、両者とも重視されるが、とりわけ国民の経済活動が高度化、複雑化されるのに伴い、現代的意義においては、②の租税法律関係における予測可能性と法的安定性の機能<sup>43</sup>が、ますます重要になってきている<sup>44</sup>。

単に歴史的沿革や憲法思想的意義に照らしてのみではなく、今日の複雑な経済社会において、租税の問題は、多くの経済取引において、考慮すべき最も重要なファクターの1つであり、各種経済上の取引や事実の租税効果（タックス・エフェクト）につき十分な法的安定性と予測可能性を保障しうるような意味内容を与えられなければならないからである<sup>45</sup>。

このことは、申告納税制度の側面からも同様の帰結となる。すなわち、租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保こそが、国民主権の納税制度への顕現ともいえる申告納税制度の生命線といえる。租税法律主義と申告納税制度はセットになって民主主義国家の租税制度形成に寄与する関係にあり<sup>46</sup>、納税者の予測可能性の確保が現代社会において重要であることが明らかにできる<sup>47</sup>。

ところで租税法律主義は、納税者の権利が十分に保障されるためには、形骸化されてはならない。ゆえに、租税法律主義は、以下4つの内容・原則により強固に構築される。この内容は先の憲法規定の目的論的解釈から導出される原則であり、いずれも憲法規定に包摂さ

---

<sup>42</sup> 増田・前掲注1・27頁。

<sup>43</sup> 松沢智教授は「租税法も法である以上は、法の一般的基礎原則の機能（筆者注：予測可能性および法的安定性の機能）を持つことは当然であり、特に、経済生活において強くその機能が現れることをいったものである。」と述べられて、現代の経済生活において予測可能性と法的安定性が重要であると指摘されている。同『租税法の基本原則－租税法は誰のためにあるのか－』59頁（中央経済社、1983）。

<sup>44</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義 [第7版]』11頁（弘文堂、2021）。

<sup>45</sup> 金子・前掲注2（『租税法理論の形成と解明（上）』）・14頁、同48頁以下、同・前掲注3・79頁以下。

<sup>46</sup> 増田・前掲注1・65頁。

<sup>47</sup> 申告納税制度との関係において、増田英敏「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度－ストック・オプション訴訟最高裁平成18年10月24日判決を踏まえて－」租税訴訟第1号60頁以下（2007）を参照されたい。

れる<sup>48</sup>。

1つ目は、課税要件法定主義である<sup>49</sup>。これは罪刑法定主義<sup>50</sup>を原型とした原則といえる<sup>51</sup>。租税は国民の財産の一部を収奪するものであるから<sup>52</sup>、国民の同意要件なしに課されるとすると、財産権の侵害をもたらす。したがって、国民の代表者である国会の承認を経て成立した法律によってのみ課税権が具体的に行使されることを要請する<sup>53</sup>。この課税要件法定主義は、租税法律主義の中核的内容であり、課税要件を法定するだけにとどまらず、租税の賦課・徴収手続に至るまで厳格な法の支配の下に置くとしている<sup>54</sup>。

2つ目は、課税要件明確主義<sup>55</sup>である。租税法の規定は、可能な限り一義的かつ明確な文

---

<sup>48</sup> 増田・前掲注1・28頁。

<sup>49</sup> 木村弘之亮教授は、課税要件法定主義の導出について「税負担を課すことは、法律に留保されている。課税は法律によって命じられている場合かつその限りにおいてのみ、課税は許容される（いわゆる法律の留保）。『法律の留保』の原則からは行政法の成文法主義が派生する。租税法の領域では、租税要件法定主義（いわゆる課税要件法定主義）が導きだされる。」と述べられている。同・前掲注27・99頁。

<sup>50</sup> 罪刑法定主義とは「その内容を簡潔に表現すれば、『法律なければ犯罪なし』、『法律なければ刑罰なし』である。そこからは、刑罰法規の立法と解釈に関して、いくつかの重要な派生原理が導かれる。①法律主義、②事後法の禁止、③類推解釈の禁止、④明確性の原則、⑤刑罰法規の適正がそれである。」西田典之『刑法総論 [第三版]』44頁（弘文堂、2019）。

<sup>51</sup> 小林敬和「租税法律主義の実質化について－罪刑法定主義と関係して－」税法学 565号 75頁以下（2011）を参照されたい。

<sup>52</sup> 前掲注11参照。

<sup>53</sup> ここで租税行政立法との問題が生じる。課税要件法定主義の要請である課税要件のすべてと租税の賦課・徴収の手続は法律により規定されなければならないことを厳格に解釈すれば、文字通り租税行政立法の存在が否定されることになる。このような問題について租税行政立法に対して、租税法律主義がいかなる統制を加えているかについては、増田英敏『租税憲法学 [第3版]』93頁以下（成文堂、2006）を参照されたい。

<sup>54</sup> 増田・前掲注1・28頁。

<sup>55</sup> 水野忠恒教授は、課税要件明確主義（自由裁量の排除）と表現されており、「これは租税において自由裁量が排除される原則である」と説明をされている。同・『租税法 [第5版]』9頁（有斐閣、2011）。

言により定められるべきであることを要請する原則<sup>56</sup>である<sup>57</sup>。課税要件及び租税の賦課・徴収手続が法定化されており、課税要件法定主義が充足されていても、その規定が一義的かつ明確さを欠けば、法定されていないに等しく、恣意的課税の余地は排除することができない。そればかりか、租税行政庁に白紙的委任を与えるのと同様の結果を招くことになる<sup>58</sup>。

3つ目は、合法性の原則である。租税法は強行法であるから、課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない自由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならない。租税法律主義の手続法的側面ともいえる<sup>59</sup>。なお、合法性の原則に対しては、次の3つの制約原理があることに注意しなければならない<sup>60</sup>。

第1は、納税義務を軽減・免除する等、納税者に有利な行政先例法が成立している場合には、租税行政庁はそれに拘束され反する処分をなしえない。第2は、租税行政庁が、納税者に有利な解釈・適用を広く一般的に行いそれを是正する措置をとっていない場合に、合理的理由がないにもかかわらず特定の納税者を不利益に扱うことは、たとえ解釈・適用が行政先例法として成立していないとしても、平等取扱原則に反して許されない。第3は、租税法においても、個別的救済の法理として信義則ないし禁反言の法理の適用が認められるべきで

---

<sup>56</sup> 住民自治のもとでは、地方税の賦課・徴収は、住民の代表機関である地方議会の制定した条例の根拠に基づいて行われなければならない。この原則を地方税条例主義と呼ぶことができる。それは国税の場合の租税法律主義に相当し、租税法律主義の場合とパラレルに、地方税の課税要件と賦課・徴収の手続は条例によって定めなければならない。金子・前掲注3・98頁。

<sup>57</sup> 課税要件明確主義に関する判例として、地方税条例主義について①仙台高判昭和57年7月23日行集33巻7号1616頁・LEX/DB21076789（秋田市国民健康保険税条例事件）。また類似の事例として、②最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁・LEX/DB28110487（旭川市国民健康保険料事件）が挙げられる。判例評釈として、①については、北野弘久「判批」別冊ジュリスト113号74頁以下（1991）、田中治「判批」別冊ジュリスト120号10頁以下（1992）、水野忠恒「判批」別冊ジュリスト155号434頁以下（2000）、林仲宣「判批」税64巻10号32頁（2009）など。②については、碓井光明「判批」別冊ジュリスト191号14頁以下（2008）、増田英敏「判批」TKC税研情報15巻5号93頁以下（2006）、林・前掲注23・4頁以下、藤谷武史「判批」別冊ジュリスト253号8頁（2021）など参照。また①と②を比較検討したものとして、後藤正幸「租税法律主義の及ぶ範囲について 秋田地裁昭和54年4月27日判決，仙台高裁秋田支部昭和57年7月23日判決」税法学541号121頁以下（1999）参照。

<sup>58</sup> 増田・前掲注1・28頁以下。

<sup>59</sup> 金子・前掲注3・87頁。

<sup>60</sup> 金子・前掲注3・88頁。

あり<sup>61</sup>、その範囲で合法性の原則が制約を受ける。

このうち第2の制限原理について、金子宏教授は「平等取扱原則ないし不平等取扱禁止原則は、法の執行段階においても妥当する。(中略)相続税の課税対象としての土地は、現在一般に時価よりも低く評価されている(中略)が、特定の土地についてのみ近隣の同一条件の土地に比して高く評価することは、たとえ評価額が時価の範囲内であるとしても、平等取扱原則に反して違法であると解すべきだろう。」<sup>62</sup>と述べられて、合法性の原則よりも平等取扱原則が優先される場合の具体例をあげて整理されている<sup>63</sup>。

4つ目は、手続保障の原則である。そもそも租税法律主義の本質が国家による恣意的課税の阻止にあるところからすると、課税要件法領域ばかりではなく租税の賦課・徴収手続といった租税手続法領域も法の支配が確立されることが不可欠である。したがって、租税の賦課・徴収手続も適正な保障を確保されるべきである。これを手続保障の原則といい、納税者の権利保護の視点から重要な意義を有する原則である<sup>64</sup>。

以上のとおり、租税法律主義は、憲法30条と同84条を法的根拠とし、恣意的課税の排除ならびに法的安定性および予測可能性の確保を機能とすることが明らかとなった。とりわけ現代社会においては法的安定性と予測可能性の確保が重要である。さらに、課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性の原則および手続保障の原則により構築されている租税法律主義も、租税法において重要な基本原則であることが確認できた。

---

<sup>61</sup> 金子宏教授は「租税法における信義則の適用の有無は、租税法律主義の1つの側面である合法性の原則を貫くか、それともいま1つの側面である法的安定性＝信頼の保護の要請を重視するか、という租税法律主義の内部における価値の対立問題である。」とされたうえで「租税法律関係において信義則が適用されるためには、次のような要件のすべてが満たされなければならないと解すべきである。第1に、租税行政庁が納税者に対して信頼の公の見解を表示したこと(中略)第2に、納税者の信頼が保護に値する場合でなければならない(中略)第3に、納税者が表示を信頼しそれに基づいてなんらかの行為をしたことが必要である。」と述べられて、信義則の適用の有無を整理されている。同・前掲注3・144頁以下。

<sup>62</sup> 金子・前掲注3・97頁。

<sup>63</sup> 兼平裕子教授は、「合法性の原則を否定してしまうと、納税者によって取扱いが区々になってしまって、納税者間の公平が維持できない。場合によっては、納税者と税務職員とが話し合いで事柄を決めることになって、色々と好ましくない事態が生じることも考えられる。これらは、現象としてはありうるが、解釈上認めてしまうと混乱を生じてしまう。」と述べられている。同『『合法性の原則』の実務上の対応－租税法における要件裁量否定論および合意の拘束力－』税法学582号4頁(2019)。さらに同教授は、「合法性の原則(中略)によって守るべき法益は、むしろ、租税公平主義であろうと思われる。」と述べられている。同・前掲注・28頁。

<sup>64</sup> 増田・前掲注1・32頁。

### 第3節 租税公平主義と租税法律主義の関係—租税正義の実現から

これまで租税法の基本原則である租税公平主義<sup>65</sup>と租税法律主義の意義と内容を明らかにしたが、租税法の基本原則<sup>66</sup>に何をあげるかについては、これまで論者によって様々な見解がある。

杉村章三郎博士が1939年に上梓された『租税法』は、「我が國の租税法は、『日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス』と云ふ帝國憲法の規定（第21條）を基礎として制定せられた多くの單公法令からなるのである」<sup>67</sup>と租税法律主義の内容の記載はあるが、一方、租税公平主義の内容は、ほかの箇所において視認できない。

佐藤英明教授は「戦前は旧憲法において、日本国憲法14条に対応する規定がないことから、租税法律主義に対応する形で租税公平主義が基本原則としてあげられることはなかった。」と述べられており、戦前と戦後では憲法の違いから今とは異なる状況であったと指摘されている<sup>68</sup>。また同教授は「金子宏名誉教授、清永敬次名誉教授の著作において、租税法律主義と租税公平主義を租税法の二大原則としてあげる考え方が示され、それが学会に定着していくように見える。」<sup>69</sup>と整理されていることから、本稿では、租税公平主義と租税法律主義を租税法の基本原則として捉えて論ずる<sup>70</sup>。

---

<sup>65</sup> 谷口勢津夫教授は「租税負担の公平は租税法律を通じて実現されなければならないと、租税法律を離れて実現されてはならないという意味（含み公平観）で、租税平等主義あるいは租税公平主義は、租税法律主義の実質的内容を構成する憲法原則である。」と述べられて、租税公平主義を、実質的租税法律主義として租税法律主義の内容の一部であるという説明をなされている。同・前掲注44・20頁。

<sup>66</sup> 中川一郎教授は、両基本原則について最高法原則という表現をされている。「税法における最高法原則は、いずれも憲法にその法的基礎を置くものである。すなわち、憲法84条及び30条に基礎を置く租税法律主義（租税合法性の原則）と憲法14条1項に基礎を置く租税平等主義（法平等性の原則）とがそれである。（中略）最高法原則というのは、最優先的に、第一次的適用される原則ということになる。」同編『税法体系総論 1972』55頁〔中川一郎執筆〕（三晃社、1972）。

<sup>67</sup> 杉村・前掲注31・6頁参照。

<sup>68</sup> 佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』55頁（有斐閣、2007）。

<sup>69</sup> 佐藤・前掲注68・55頁。

<sup>70</sup> 例えば田中二郎教授は、租税法の基礎原則又は基本理念について、外形的・形式的な面と内容的・実質的な面との双方から考察することができるとして、外形的・形式的な面から租税法律主義の原則及び永久税主義の原則をあげ、内容的・実質的な面から公共性の原則、公平負担の原則、民主主義の原則、収入確保・能率主義の原則をあげることできるとされている。同・前掲注5・80頁以下。また、日本国憲法が地方自治を保障していることに関連で、

両基本原則の関係について、金子宏教授は「この両者は、ともに近代以前の国家における租税のあり方に対するアンチテーゼとして、相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したものであって、前者（筆者注：租税法律主義）は課税権の行使方法に関する原則であるのに対し、後者（筆者注：租税公平主義）は主として税負担の配分に関する原則である。したがって、前者は形式的原理であり、後者は実質的的原理である、ということができる。」<sup>71</sup>と述べられて、両基本原則は相互に密接に関連し確立したもので、租税法に対する原理原則の違いを明らかにされている。

ところで、両基本原則の相互に密接に関連した関係とはいかなるものか。以下では、租税正義の実現の観点から両基本原則の関係<sup>72</sup>を明らかにする。

租税正義について、松沢智教授は「それは、租税法の根底に在って租税法それ自体を動かし、租税法を通じて自らを実現しようとする創造的な原動力である。」<sup>73</sup>とされたうえで、「租税法のあらゆる問題の解決に当たって、租税正義が最終的な拠り所となる（中略）。特に租税法の分野においては、政治の力が強く刺戟することが多いために、法が政治の傀儡に墮してしまうおそれがきわめて強いところから、今こそ『租税正義』の観念を租税法遵守のためのモラル(租税倫理)として特に自覚することが必要とされる（中略）。『租税正義』は、決して課税行政庁の税収を確保するためのものではない。憲法に基づく国民主権を原理とする納税者主権主義を基礎とする限り、国民すべてのものであることを、深く意識しなければならない。」<sup>74</sup>と述べられて、租税正義は、租税法遵守のための租税倫理であるとし、国民すべてのものであると明らかにされている<sup>75</sup>。

また、増田英敏教授は、租税正義について『正義』の中核的要素が『自由と平等』、そし

---

自主財政主義も現行租税法の基本原則の1つとする見解もある。金子・前掲注3・97頁以下参照。

<sup>71</sup> 金子・前掲注3・77頁。

<sup>72</sup> 松沢智教授は、「租税法律主義も租税公平主義も、本来調和すべきは当然のことであって、本質的に矛盾対立する原理ではないのであり、その意味において、租税法の解釈・適用にあたっては、租税法における租税法律主義と公平負担の原則の二個の基本原則をふまえたうえで、そのいずれにも偏らず、両者の妥当な調和を図りつつ、何が租税正義であるかを発見することが必要である。」と述べられて、両者の関係は、何が租税正義であるかを考えることが重要であると指摘されている。松沢・前掲注10・10頁。

<sup>73</sup> 松沢・前掲注43・241頁。

<sup>74</sup> 松沢・前掲注43・241頁以下。

<sup>75</sup> また松沢智教授は他にも、「人間の尊厳をはかり、すべての国民の幸福を確保するために創った国家社会の一員として、国家生活を営むうえに必要な費用を共同分担するために法令に定めた納税義務を適正に実現することをいう。」とも表現されている。同『租税実体法の解釈と適用－法律的視点からの法人税法の考察－』1頁（中央経済社、1993）。

て、『実質な平等』により構成されることに異論はないであろう。これらの要素のベクトルは、すべて国民の幸福の探求に向かっている。(中略)

正義の実現は国民の幸福に帰着する。租税正義の具体的内容は租税公平主義にあるといえよう。そうすると、租税法の目的は『租税正義』、すなわち『公平な課税』を実現させることにより、国民に幸福をもたらすことにある。

国民の税負担能力を考慮せず税が課されると国民は不幸になる。国民の税負担能力(中略)に応じて税が課されるか否かは、国民の幸不幸を左右する。まさに租税公平主義はこの担税力に応じた課税を求める原理である。」<sup>76</sup>と述べられて、租税正義の具体的内容は租税公平主義にあり、租税正義を実現させることにより、国民の幸福につながると指摘されている。

つまり、租税正義は租税公平主義により具体化され、租税法として立法化される。そして、租税正義の実現を立法目的とした租税法を、法規定通りに実務に展開していくことを命じているのが租税法律主義である<sup>77</sup>。租税法律主義なくして租税正義の実現はあり得ない。なぜならば、租税法実務を法の支配の下に置くことが租税正義の実現に不可欠だからである<sup>78</sup>。国民の自由と平等を保障することを内容とする価値理念に中核を占めるのが租税公平主義であるから、租税法律主義が、その租税公平主義の実現を実質的に担保する関係である<sup>79</sup>。

租税法の基本理念たる租税正義実現の手段として整理すると、租税公平主義は、租税正義実現のための具体的内容として実質的な側面を担い、租税法律主義は、まさに法の外形的存在としての形式的側面を担うことになる。

以上のとおり、租税公平主義と租税法律主義は、実質と形式の両輪として、ともに租税正義に奉仕する。前者は租税制度自体の成立における基礎理念を構築し、後者は専ら納税者のための経済取引における予測可能性と法的安定性の確保に指向する<sup>80</sup>。租税正義の実現の観点から両基本原則は、有機的な関係性を保ちつつ、内容を構成していることが確認できた。

#### 第4節 両基本原則の相克問題—先行研究も踏まえて

前節のとおり、両基本原則は、本来調和すべきは当然のことであって本質的には矛盾対立

---

<sup>76</sup> 増田英敏「実践 租税正義学」税務弘報2009年1月号104頁(2009)。

<sup>77</sup> このように租税法全体を支配する両基本原則は、いずれも憲法規定を根拠としているゆえに、実質的には両者は租税法規に法的な統制を加えているといえる。増田英敏「租税憲法学の展開—租税正義の実現と租税憲法学—」同編『租税憲法学の展開』5頁(成文堂、2018年)。

<sup>78</sup> 増田・前掲注16・26頁。

<sup>79</sup> 増田・前掲注16・32頁。同「松沢税法学の系譜と租税法解釈の在り方」同編『租税法の解釈と適用』11頁以下(中央経済社、2017)も同旨。

<sup>80</sup> 松沢・前掲注10・19頁。

する理論ではないといわなければならない<sup>81</sup>。

ただ、両基本原則の意義および機能の理解の仕方によっては、租税法の具体的な運用について、租税法律主義の立場を尊重する場合と、租税公平主義の立場を尊重する場合とでは、結論について異なる結論が導出されることがある<sup>82</sup>。

租税法律主義を最優先的に考え、あくまでその立場を尊重しようとする見解は、租税法の厳格なる解釈・適用を重視するため、租税負担に名を借りた租税法の拡張解釈、縮小解釈、類推解釈を絶対に禁止しその適用を許さないとしている。

一方、租税公平主義を最優先的に考え、あくまでその立場を尊重しようとする見解は、租税法の明らかな規定に反することはできないが、これに反しない限り、租税法はもともと実質的租税負担の公平を図ることを目的として制定されているものであるから、目的論的立場から、租税負担が実質的に平等となるように租税法の規定を運用すべきであるとしている<sup>83</sup>。

このように、両基本原則は原則的に対立し合う関係ではないが、しかし場合によっては、互いに牽制し合っている面も見出せる。松沢智教授は「租税法をめぐる理論的問題は、要するに租税法律主義と租税公平負担の原則とを如何に調整するかの問題に尽きる。」<sup>84</sup>と述べられて、租税法の理論的問題はこの両基本原則の調整の問題であると明らかにしている<sup>85</sup>。

そこで本稿は、両基本原則が衝突する関係を「両基本原則の相克問題」として定義する。

はじめに、いかなる場合に両基本原則が相克<sup>86</sup>するかを、租税法の立法の場面と、租税法の解釈・適用<sup>87</sup>という執行の場面の2つに分けて整理する。

---

<sup>81</sup> 松沢・前掲注10・10頁。

<sup>82</sup> 吉良実「租税法律主義と租税公平主義の相互関係」阪南大学論集(1)73頁(1969)。

<sup>83</sup> 吉良・前掲注82・75頁。

<sup>84</sup> 松沢・前掲注10・3頁。

<sup>85</sup> 増田英敏教授も「これらの基本原則はいずれも尊重されなければならないのであるが、両者が相克するか、もしくは衝突する場合に、いかに両者を調整するかという問題が、租税法の基本問題の一つとして検討されなければならない。」と述べられて、両基本原則をいかに調整するかを検討されなければならないと指摘されている。増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突－租税法解釈の在り方－」税法学566号348頁(2011)。

<sup>86</sup> 「相克」とは、両者が互いに勝とうとして相争うことを意味する。新村出編『広辞苑〔第七版〕』1687頁(岩波書店、2018年)。

<sup>87</sup> 松沢智教授は、法の解釈と適用は理論的に概念上区別すべきであるとし、「税法の解釈とは、租税法規の中にある法的意味を理解することであり、これに対し税法の適用とは、具体的な事実につき租税法規をあてはめて一定の法律効果を生ぜしむることをいう。広義における税法の解釈は、右の両者も含めて説かれている。」と述べられている。同・前掲注10・14頁。本稿では、広義における租税法の解釈として、「解釈・適用」を用いることにする。

租税法の立法の場面については、租税法における不確定概念の問題がある。租税法規は、一義的かつ明確な文言により定められるべきであるのに対し、実際には「著しく低い価額」（所得税法 40 条 1 項 2 号等）や「不相当に高額」（法人税法 34 条 2 項等）、そして「不当に減少させる」（同 132 条 1 項等）といった、いわゆる不確定概念が租税法規には存在する。

換言すると、租税法律主義の内容である課税要件明確主義の要請に対して、租税公平主義における租税負担公平の原則である担税力に応じた実質的な課税が実現できるよう租税法規に不確定概念が用いられている<sup>88</sup>。まさに租税法の立法の場面にて、不確定概念の存在そのものが、租税公平主義と租税法律主義の衝突を生じさせる。

金子宏教授は「もっとも、法の執行に際して具体的事情を考慮し、税負担の公平を図るためには、不確定概念を用いることは、ある程度は不可避であり、また必要でもある。」<sup>89</sup>と述べられて、不確定概念は、税負担の公平のために必要であると指摘されている。

さらに、不確定概念の多用性について、谷口勢津夫教授は、「税法が国民生活や経済事象の複雑多様化・流動化に対応し、そのときどきにおいて税収の確保および租税負担の公平を図るために、やむを得ない面もある。」<sup>90</sup>と述べられて、経済事象の複雑多様化に対応し、適宜、税収の確保と租税負担の公平を図るためやむを得ないと明らかにされている<sup>91</sup>。

このように、不確定概念は公平の観点から必要であり、多用されている現況もやむを得な

---

<sup>88</sup> 不確定概念が課税要件明確主義に抵触するか否かの基準は、①不明確な規定であっても立法趣旨を踏まえた趣旨解釈によりその意味を明確にできるか否か、②その規定によると公権力の恣意や乱用を招く恐れがあるか否か、そして、③その不明確な文言の使用に課税の公平を確保するといった合理的理由が存在するか否か、の3つの基準から判断される。増田・前掲注1・31頁。

<sup>89</sup> 金子・前掲注3・85頁。

<sup>90</sup> 谷口・前掲注44・32頁。

<sup>91</sup> 谷口勢津夫教授は「税法上の概念が一見すると不明確であるようにみえても、当該概念を用いる規定の趣旨・目的に照らして、当該概念の意味を明らかにすることができるのであれば、一見不明確の一事をもって直ちに、不確定概念の使用が課税要件明確主義に違反するとまではいえないであろう（中略）。」と述べられて、不明確の一事だけでは、課税要件明確主義に違反するとまではいえないと指摘されている。続けて同教授は「もっとも、立法者は、不確定法概念の使用に当たって、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限度にとどめるために、税収の確保や租税負担の公平の実現というような、租税立法一般の抽象的な動機（中略）を確認するだけで済ませるのではなく、当該規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにし、それに照らして当該規定の意味を明らかにできるとの判断を先行させ、かつ、公表される立法理由の中で明示すべきである（中略）。」と述べられて、不確定法概念の使用は、予測可能性・法的安定性の犠牲を最小限度にとどめるために、立法者に、公表される立法理由の中で当該規定の趣旨・目的を個別的・具体的に明らかにする説明責任を指摘されている。同・前掲注44・32頁。

いのである。

大淵博義教授は、立法時の相克問題について「立法のときには、租税公平主義が優先されます。税制改革の中で第一番目に挙がるコンセプトが『公平』です。税の三原則は『公平・中立・簡素』ですが、このうち、『公平』というのは、立法の原理として重視されるということは誰も異論のないところだろうと思います。」<sup>92</sup>と述べられて、公平が立法原理で重視されることから、租税公平主義が優先すると指摘されている。

このように、担税力に応じた実質的な公平を確保するには、租税法律主義のみを重視して画一的な定めを置いたのでは、租税公平主義の目的が達成されないことに配慮した結果であるといえる<sup>93</sup>。租税法の立法の場面では、担税力に応じた実質的な公平を確保する観点から租税法律主義よりも租税公平主義が重視される傾向がある。

一方、租税法の解釈・適用という執行の場面について概観する。

そもそも租税法は、他の法分野と比べて、解釈・適用について本質的な差異はないが<sup>94</sup>、租税法の特質<sup>95</sup>に基づいた解釈・適用<sup>96</sup>に、その特異性<sup>97</sup>が見出される。

---

<sup>92</sup> 大淵博義「税法解釈における租税法律主義と租税公平主義との相克－課税庁・研究者としての税務訴訟の経験からの模索」TKC タックスフォーラム 2014 特別講演・46 頁〔大淵発言〕(2014)。

<sup>93</sup> 増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突－租税法解釈の在り方－」税法学 566 号 348 頁 (2011)。

<sup>94</sup> 租税法は、私法上の法律関係に即して租税法律関係を確定させていくという点で、民法などの他の法分野の解釈・適用と異なるのである。増田・前掲注 1・55 頁。

<sup>95</sup> 租税法の特質は、端的に①技術性、②強行性、③行政優位性、④公益性の 4 つである。新井編・前掲注 30『租税法講義』・34 頁以下参照〔栗山徳子執筆〕。租税は、私的部門で生産された富の一部を、公共サービスの資金の調達のために、強制的に国家の手に移す手段であるから、それに関する法である租税法も、それに対応して、他の法の分野（特に私法）とこのような異なる種々の特色をもっている。金子・前掲注 3・29 頁以下参照。

<sup>96</sup> 租税法の適用にあたっては、課税要件事実の認定が必要である。要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の「外観と実体」、「形式と実質」ないし「名目と内容」がくいちがっている場合には、外観・形式ないし名目に従ってではなく、実体・実質ないし内容に従って、それらを判断し認定しなければならない。所税 12 条、法税 11 条等の実質所得者課税の原則を定めた規定は、このことを確認的に定めた規定である。金子・前掲注 3・148 頁。この規定の意義は、経済的帰属説と法律的帰属説の見解があるが、現在では法律的帰属説が通説になっている。同・前掲注 2（『租税法理論の形成と説明（上）』）・526 頁。

<sup>97</sup> 増田英敏教授は、「事実認定は証拠の積み上げにより真実の事実関係を確定する作業であるから形式ではなく実質によりなされるべきであることは至極当然であろう。法律上の事実の認定が形式にのみ着目してなされるとすれば、法適用により生じる法律効果は立法目的と異なる結果となる。そうすると、実質所得者課税の原則を所得税法などの個別税法が規

特に、租税実体法は、課税要件を直接に規定した法律であるから、租税法律主義を背景にする納税者の財産権保護の主張と、租税公平主義を基礎とする租税行政庁の財政収入確保の主張とが鋭く対立する<sup>98</sup>。

松沢智教授は、租税法の解釈・適用にあっては「その内容が明確かつ一義的でないところから、一方ではその経済的実質的目的に着目し、実質的に同様な経済的効果を伴う場合には、公平負担の原則に基づき、同様な課税を行うべきものとする立場と、他方では、租税法律主義に基づく経済生活の法的安定と予測可能性の必要性を強調し、解釈・適用について疑義があれば、厳格に解釈し、疑わしきは納税者の利益に解すべきものと説く立場が拮抗する。」<sup>99</sup>と述べられて、租税法の基本原則のうちいずれの立場を重視するかという見解の相違<sup>100</sup>から衝突が生じると明らかにされている<sup>101</sup>。

---

定した意義は、事実認定の在り方を確認したものといえよう。他の法分野にはない租税法特有の事実認定の在り方が『実質主義』の名の下に存在するかのように、とりわけ強調することは許容されないと理解しておくべきである。」と述べられている。すなわち、事実認定は証拠の積み上げにより確定する作業であり、実質で判断されるのは当然であって、租税法特有の事実認定の在り方が「実質主義」の名の下に存在するのではないと指摘されている。同・前掲注1・126頁。

<sup>98</sup> 松沢・前掲注10・3頁。

<sup>99</sup> 松沢・前掲注10・17頁。

<sup>100</sup> 田中二郎教授は、公平負担の見地から「一部の者の負担の免脱は、それだけ他の者の負担に帰するという相互依存の関係にあるといえる。この点からいっても、租税法律主義を罪刑法定主義と同視し、『疑わしきは納税者の有利に』という解釈態度は是認しがたい。」として租税法の解釈において、「疑わしきは納税者の有利に」という態度は肯定できないとしている。同・前掲注5・90頁。

<sup>101</sup> 金子宏教授は、「疑わしきは納税者の利益に」という主張について、「刑事法の分野における『疑わしきは被告人の利益に』という命題に由来するものであろうが、『疑わしきは被告人の利益に』という命題は、刑事法の解釈に関する原理ではなく、犯罪構成要件事実の認定に関する原理であって、犯罪構成要件に該当する事実の存否を判定しがたい場合に、その事実は存在しないと認定すべきことを意味する。同じことは、課税要件事実の認定についても妥当すると考えてよい。しかし、意味内容が不分明で見解が分かれている規定がある場合に、その意味内容を明らかにすることこそ、法の解釈の作用であり、法を適用する者の任務であって、規定の意味内容が不分明で疑わしい場合であるという理由で解釈を中止するのは、その義務を放棄することにほかならない。その意味で課税要件事実の認定については妥当するが、租税法の解釈原理としては成り立たない。(中略)もし、租税法上許される解釈方法を用いてもなおその法的意味を把握できないような規定がある場合は、その規定は、前述の課税要件明確主義に反し無効である(したがって、結局適用されないことになる)、と解すれば十分である。」と述べられて、その主張は、課税要件事実の認定については妥当す

租税実体法の制定の対象となる経済取引が、極めて複雑であり、かつ、絶えず社会経済の変転に応じて流動変遷する性質を有するため、租税実体法の制定にあたって、このような経済生活の現状のすべてに対処するものとして立法をはかることは著しく困難である。そのため、租税実体法の解釈・適用において種々の見解が対立している<sup>102</sup>。

以下では、両基本原則の相克問題の先行研究である佐藤英明教授の論文「租税法律主義と租税公平主義」<sup>103</sup>を概観することにより、両基本原則が衝突した際の解決の在り方を明らかにしたい。

同教授は、まず「租税法律主義の内容として何を盛り込むかという点については一様の答えがあるわけではないし、また租税法律主義と租税公平主義が衝突する局面でどのような調整がなされるかという点についても、一貫した解決策が提示されているわけではないように見える。」とされたうえで「租税法律主義の内容としてどのような考え方をどのような位置づけで取り上げるべきかということを、租税法律主義と租税公平主義とが衝突する場面における問題解決のあり方と関連させて、考えてみることにしたい。」<sup>104</sup>と述べられている。

そして、租税法律主義の内容を学説から概観されて、「租税法律主義の再構成の試み」と題して租税法律主義の2層化を試みられている。すなわち、租税法律主義の内容を課税要件法定主義と予測可能性原則に分けて整理され、課税要件法定主義は、まさに憲法が一般原理を加重して明確化した内容そのものであり、予測可能性原則は、現代社会において租税に関する予測可能性の確保という機能を果たすことが求められる中での課税要件法定主義と並ぶ基本的な原則であるとされている。

この予測可能性原則の内容として、「第1に、国民が自ら負う租税負担を予測可能な程度に法令の定めが明確でなければならないという意味で、課税要件明確主義が含まれる。これは予測可能性を確保する方法であれば足り、形式的な意味での法律によらねばならないという要請を含まない点で、課税要件法定主義の系としての課税要件明確主義とは異なる

---

るが、租税法の解釈原理としては成り立つ余地はないとしたうえで、その解釈において法的意味を把握できないような規定は、租税法律主義の課税要件明確主義に反し無効であると理解すればよいと指摘されている。同・前掲注3・124頁以下。また、後述する最判平成24年1月13日民集66巻1号1頁（法人負担保険料事件）での須藤正彦裁判官の補足意見においても、「もとより、租税法の解釈も通常の法解釈の方法によってなされるべきものであって、特別の方法によってなされるべきものではない。『疑わしきは納税者の利益に』との命題は、課税要件事実の認定について妥当し得るであろうが、租税法の解釈原理に関するものではない。」と述べられている（同10頁）。

<sup>102</sup> 松沢・前掲注10・7頁。

<sup>103</sup> 佐藤・前掲注68・55頁以下参照。

<sup>104</sup> 佐藤・前掲注68・55頁以下。

内容の考え方である。」<sup>105</sup>とされて<sup>106</sup>、「予測可能性原則に含まれる種々の準則は、憲法 84 条、30 条の定めの内容ではなく、そこから派生した原則だと見るべきである。」<sup>107</sup>と述べられて、予測可能性原則は憲法の直接の内容ではなく、派生した原則であると位置づけられておられる。

租税法律主義が租税公平主義に優先するとする通説的見解に対して、一定の制約要因<sup>108</sup>とされている合法性の原則については、①多数の緩和通達の存在により大きく損なわれており、租税法律主義違反の状態が継続することを認める結果となる点、②行政先例法、信義則、平等取扱い原則などの考え方がいずれも成文の租税法の形式的な適用という観点からは違法と評価される状態を作り出すものである以上、租税法律主義に反するものとして排斥されるべきであるから、「合法性の原則は租税法律主義の内容の 1 つと考えるよりも、一般的な法による行政の原理と、租税公平主義の内容としての『税務行政庁は納税者を平等に扱わねばならない』という準則の中に包摂して理解するのが妥当である」<sup>109</sup>と述べられて、合法性の原則を租税法律主義の内容として考えるべきではないと指摘されている<sup>110</sup>。

同教授は、「第 1 に、課税要件法定主義は予測可能性原則に優先する。この結果、たとえば、国民の税負担を増大させるような行政先例法の成立は否定される。(中略) 第 2 に、租税法律主義の内容である予測可能性原則は、租税公平主義に優先する。したがって、実質的な税負担の公平性の確保を理由として、納税者の予測可能性を害する法解釈や処分を行うことは認められない。これは、これまでも租税回避の否認や借用概念の解釈に関して学説が説いてきた点である。また、合法性の原則を租税法律主義の内容と考えることにより、行政先例法や信義則の適用に関して、租税法律主義の内部での価値対立を解消しうる。これに

---

<sup>105</sup> 佐藤・前掲注 68・65 頁。「課税要件法定主義の系としての課税要件明確主義」とは、同教授によると、『行政権は法律の定めなくして(国民に不利な)課税をすることができない』という内容の民主主義的かつ自由主義的な原理として、課税要件法定主義を租税法律主義の中核に据えることができる。また、ここからはその系として、『行政権に(国民に不利な課税をするという意味での)裁量を与えない』という意味で、定めの内容の明確性が必要とされる。換言すれば、課税に関し行政権に自由裁量の余地を与えないというのが、課税要件法定主義から導かれる『課税要件明確主義』の内容である。」同・前掲注 68・64 頁以下。

<sup>106</sup> ただ、この点について増田英敏教授は「租税法律主義は課税要件法定主義を中核としているのであるから、法律の形式をとらない手段による予測可能性の確保は容認されるとは考えられないのではないか」と思料している。同・前掲注 85・353 頁。

<sup>107</sup> 佐藤・前掲注 68・66 頁。

<sup>108</sup> 前掲注 60 参照。

<sup>109</sup> 佐藤・前掲注 68・69 頁以下。

<sup>110</sup> 兼平裕子教授は、「合法性の原則(中略)によって守るべき法益は、むしろ、租税公平主義であろうと思われる。」と述べられている。同・前掲注 63・28 頁。

より個別救済法理の適用は、予測可能性確保の観点からその要否が判断されれば足りることになる。(中略) 第3に、第1、第2のルールに抵触しない範囲で、租税負担の実質的公平性の確保は形式的公平性の実現に優先する、と解する余地がある。このように考えるメリットは、第1、第2のルールにおいて租税負担の実質的平等が後順位に置かれていることに対する代償的な措置を設け、制度解釈上の『あそび』の部分の設けることにある。」<sup>111</sup>と自身の見解を整理されて、両基本原則間の優劣を明確に結論付けられている<sup>112</sup>。

同教授の見解を整理すると以下のとおりである。すなわち、租税法律主義の内容を一律にとらえるのではなく、憲法84条の規定から直接導かれる課税要件法定主義は絶対的原理であり、租税法の基本原則として何の制約も受けない最優先される原則である。つぎに、課税要件明確主義等の予測可能性原則が優先される。この予測可能性原則は、租税公平主義に優先される。それは、租税負担の予測可能性の確保は現代社会の最も重要な要求であり、租税法律主義の機能の中核を担うものが予測可能性の確保であるからである<sup>113</sup>。

以上のとおり、両基本原則のいずれを尊重するかという見解の違いにより両基本原則の衝突が生じると確認できた。租税法の立法の場面においては、その時代における経済事象の複雑多様化に対応し、適宜、税収の確保と租税負担の公平を図るため、とりわけ租税負担の公平を重視し租税公平主義が優先するのが通説の見解といえる。一方、租税法の解釈・適用という執行の場面では、侵害規範である租税法の特質が租税法の解釈・適用に影響することから、両基本原則のいずれが優先されるべきかを決定することができないが、佐藤英明教授の論文により一定の解決ルールが示されていることが確認できた。

## 第2章 両基本原則の相克問題に関する学説の整理

本章では、上述で明らかにできなかった租税法の解釈・適用の場面における両基本原則の相克問題について、学説はいかなる見解であるのか論者ごとに整理する。論者がいずれかを優先すると明確に述べられている場合には整理は容易であるが、立場を明確にされていない場合には整理は困難である。そこで、はじめに租税法の解釈・適用において、両基本原則が衝突すると想定される論点を整理し、衝突場面の類型化を図る。そのうえで、租税公平主

---

<sup>111</sup> 佐藤・前掲注68・70頁以下。

<sup>112</sup> 佐藤英明教授の提唱する解決ルールは、算式で表すと次のように整理される。課税要件法定主義>予測可能性原則(課税要件明確主義)>租税公平主義(=実質的公平性>形式的公平性)。

<sup>113</sup> 増田英敏教授は「同教授(筆者注:佐藤英明教授)のこの論考は我々に租税法律主義の意義と内容、租税公平主義との関係性について基本的な考え方を提示したものとして、有益といえよう。」と述べられている。同・前掲注85・355頁。

義を優先する立場と租税法律主義を優先する立場に区分することを試みる。

## 第1節 両基本原則の相克問題の論点整理

1つ目の相克する場面は、法の解釈手法<sup>114</sup>の考え方において生じる。租税法の解釈について、首藤重幸教授は「法の解釈は一つの実践的価値判断であり、唯一の正しい解釈というものは存在しないとの認識は、大なり小なり法の解釈にたずさわる者にとっては前提として受けられているものであろう。」<sup>115</sup>と述べられて、法の解釈は、唯一の正しい解釈というものは存在しないと指摘されている。そのように理解すると、租税法の解釈手法について次のような対立が想定される。それは、「租税法規の解釈は文理解釈の範囲にとどまるべきとするか、それとも、課税対象の経済的実態に即し文理を超えた柔軟な解釈が求められる場面を認めるか、という立場の対立」<sup>116</sup>である。以下本稿では、解釈手法の論点を第I類型という。

すなわち第I類型は、文理解釈<sup>117</sup>の範囲にとどまるべきとする見解は、租税法律主義を優先する立場とする。なぜならば、租税法律主義による課税要件明確主義の要請により、租税法の文言は一義的かつ明確でなければならないからである。さらに租税法律主義の機能とする恣意的課税の排除のもと、課税権濫用の制限のために法の文言は厳格な解釈がなさ

---

<sup>114</sup> 租税法に限らず、法全体の解釈体系について、法制局長官であった林修三氏によれば「法令の解釈は、まず、法規的解釈と学理的解釈とに大別し、後者の学理的解釈を、さらに、文理解釈と論理解釈とに分けることが通例である。そして、論理解釈は、さらに拡張解釈、縮小解釈、変更解釈、反対解釈、類推解釈、もちろん解釈などに分類される。なお、拡張解釈以下の論理解釈に属する諸方法は、法文の文字か文理ばかりによらず、多少はそれを離れても、条理とか法令の趣旨、目的ということを基準として法令の解釈をしようというやり方であるから、その趣意からいって、条理解釈とか目的論的解釈などともいわれる。」とされ、法令解釈方法を文理解釈と論理解釈とに分類できるとされる。同『法令解釈の常識[第2版]』71頁（日本評論社、2007年）。

<sup>115</sup> 首藤重幸「研究にあたって」日税研論集78号I頁（2020）。

<sup>116</sup> 佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法論—その諸相と展望』341頁（有斐閣、2021）。同教授は、学説において租税法の解釈がどのように論じられているかを概観されているので参照にされたい。

<sup>117</sup> 林修三氏は「文理解釈とは、（中略）法令の規定をその規定の文字や文章の意味するところに即して解釈することである。（中略）法令の文字は、元来、無意味に使われているものではなく、法令の立案にあたっては、細心の注意を払って、立案者の意図を正確に表現するのに最も適当な文字を用いて書かれているのであるから、成文法の解釈においては、まず、忠実にその文字をたどってその法令の意味を明らかにするようつとめなければならないことはいうまでもない。」と述べられて、成文法は最も適当な文字で書かれているのでまず、文理解釈が原則であると指摘されている。同・前掲注114・91頁以下。

れるべきだからである<sup>118</sup>。一方、租税負担の公平の見地から、制度趣旨や経済的実態を重視し、文理を超えた柔軟な解釈を認める見解は、租税公平主義を優先する立場とする。

2つ目の相克する場面は、租税回避行為<sup>119</sup>の否認手法で生じる。はじめに個別否認規定が存在し、その規定に従って否認する場合には租税法律主義に抵触せず、租税回避行為を否認できることは論をまたない。問題は、個別否認規定が存在しない場合に否認が容認できるか否かである<sup>120</sup>。

公平な課税を歪める納税者の租税回避行為を看過できないとして、個別的否認規定がなくとも租税回避行為を否認できる立場と否認できない立場とで対立する<sup>121</sup>。以下本稿では、租税回避行為の否認手法の論点を第Ⅱ類型という。

すなわち、第Ⅱ類型は、租税公平主義の要請を尊重し、当事者が選択した私法上の法形式を無視して、通常の法形式に引き直して課税する租税回避行為の否認は支持できる見解(実質主義もしくは経済的観察法<sup>122</sup>を根拠に支持する見解も含める)は、租税公平主義を優先す

---

<sup>118</sup> 首藤・前掲注115・I頁参照。

<sup>119</sup> 租税回避行為の定義を改めて概観する。清永敬次教授は「通常のものと考えられている取引形式を選択せず、それとは異なる取引形式を選択することにより、通常取引形式を選択した場合と同一またはほぼ同一の経済的効果を達成しながら、租税上の負担を軽減または排除することである。」と定義されている。同『租税回避の研究』369頁(ミネルヴァ書房、1995)。また増田英敏教授は、清永敬次教授と木村弘之亮教授の両者の定義を併せて「私的自治の原則および契約自由の原則のもとにある私法の分野における法形式の選択可能性を利用して、①異常な法形式を選択し(ここで異常という意味は通常用いられる法形式ではないということであり異常で違法な法形式を意味しないところに注意を要する)、②通常想定される法形式を選択した場合と同一の経済的効果を達成し、③その結果として租税負担の軽減を図る行為を、租税回避行為とすることができる。この三要件を充足する行為を租税回避行為という。」と定義されている。同・前掲注1・108頁。

<sup>120</sup> 増田・前掲注1・110頁。

<sup>121</sup> 増田・前掲注85・348頁。

<sup>122</sup> 経済的観察法とは、「税法の解釈方法の一つであり、同時に次章で述べる要件事実の認定方法の一つでもある。しかも、ベッカーによれば、外部的な法形式よりも内部的な経済的実質を重視し、税法の解釈及び要件事実の認定をなす方法である。ベッカーの説明では、税法解釈と事実認定の区別は必ずしも明白ではないが、これを区別して要約すれば、すこぶる簡単なことになる。すなわち、税法の解釈にあたっては、その規定が使用している文言の概念形式にとらわれることなく、その文言によつて表現されている実質的な経済的意義を基準として決定すべく、また要件事実の認定にあたっては、当事者の使用している外見的な法形式にとらわれることなく、それによつて仮装されている事態の実質的な経済的意義を基準として決定すべきであるというのである。その論拠は、税法は経済事象を課税要件として把握し、

る立場とする<sup>123</sup>。一方、租税法律主義の要請が支配する租税法領域において、明確な法的根拠が存在する場合を除き、当事者が用いた法形式を尊重し、租税法上もそのまま容認し、租税負担の軽減を黙認すべきである見解は、租税法律主義を優先する立場とする<sup>124</sup>。

3つ目の相克する場面は、借用概念の解釈<sup>125</sup>で生じる。借用概念の解釈は、租税法規、特に課税要件を定める条文において、他の法分野で意味内容が確立した法律用語が用いられている場合に、その解釈は租税法の目的に照らして行なわれるべきか、それとも当該他の法分野で確立した意味内容と同じ意味内容のものとして租税法においても解釈すべきかという論点がある<sup>126</sup>。借用概念だとしても租税法独自の意味に解釈すべきである独立説、あるいは借用概念についても目的論的解釈を貫徹させる目的適合説か、他の法分野で用いられている意義と同意義に解して用いるべき統一説<sup>127</sup>かという見解で対立する<sup>128</sup>。以下本稿では、借用概念の解釈の論点を第Ⅲ類型という。

すなわち第Ⅲ類型は、独立説あるいは目的適合説は、租税負担の公平や租税歳入確保の見地から支持を受けることから租税公平主義を優先する立場とし、一方、統一説は、他の法分野の意義と同意義に解するので、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性の確保に寄与する<sup>129</sup>ことから租税法律主義を優先する立場とする。

---

しかもこれを既成の法形式で表現しているから、表現形式にとらわれていたのでは、租税立法者の意思に適合した税法の解釈適用をなし得ないというのである。」とされている。中川・前掲注 66・101 頁以下。

<sup>123</sup> 川田剛教授は「税務当局の実務担当者の中で伝統的とされている考え方である。すなわち、『租税平等主義』を優先するという考え方である。この考え方は、基本的にはドイツ流の国家優先主義の考え方を受け継ぐものであり、わが国の課税当局における中心的な考え方となっている。」と述べられて、租税行政庁では、租税公平主義が優先すると指摘されている。川田剛『節税と租税回避 判例にみる境界線』28 頁（税務経理協会、2009）。

<sup>124</sup> 増田・前掲注 53・317 頁。

<sup>125</sup> 租税法が規定している概念については、固有概念と借用概念がある。前者の固有概念は、他の法分野では用いられておらず租税法独自に用いられる概念であり、個別税法の冒頭で一括してその概念について定義規定を置く場合が通常である。一方、後者の借用概念は他の法分野で用いられ、すでに明確な意味内容が付与されている概念である。増田・前掲注 1・51 頁以下。

<sup>126</sup> 佐藤・前掲注 116・352 頁。

<sup>127</sup> 谷口勢津夫教授は、「統一説による借用概念の解釈は、法解釈方法論として一般化すれば文理解釈の一種と考えられる。」と述べられて、統一説は、文理解釈の一種と指摘されている。同・前掲注 44・54 頁。

<sup>128</sup> 谷口・前掲注 44・52 頁参照。

<sup>129</sup> 増田・前掲注 1・52 頁。

金子宏教授は、「わが国では、この点について見解が対立している（中略）が、借用概念は他の法分野におけると同じ意義に解釈するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。（中略）（筆者注：各種経済活動等は）第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、（中略）それを私法上におけると同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけると同じ意義に解釈すべきであろう。」<sup>130</sup>と述べられている。すなわち、課税の対象となる各種経済活動等は、第一次的に私法によって規律されており、租税法が各種経済活動等を課税要件規定の中に取り込む際に、その概念を私法上と同じ意義に解するのが、租税法律主義が要請する法的安定性の見地から望ましいのである。

このように、租税法律主義の機能である法的安定性の要請から、借用概念は、統一説によると指摘されている。また判例においても、本来の法分野における同じ意義に解して、概念を統一的に理解する立場<sup>131</sup>をとるケースが多数存在する<sup>132</sup>。

すなわち、第Ⅲ類型は、学説と判例が統一説をとることが一致しているので、その理解に立つと租税法律主義を優先する立場が通説的見解ではないだろうか。

以上のとおり、租税法の解釈・適用における両基本原則の相克問題は、第Ⅰ類型である租税法の解釈手法、第Ⅱ類型である租税回避行為の否認手法、第Ⅲ類型である借用概念の解釈の3つに類型化することを確認した。そのうえで、類型ごとに租税公平主義の立場と租税法律主義の立場の主張の違いを確認し、整理する方向性を明らかにできた。とりわけ、第Ⅲ類型においては、租税法律主義が優先されるとする。

次節以下では、第Ⅰ類型と第Ⅱ類型について、論者が上梓された基本書や論文を検討しつつ、租税公平主義を優先する立場と租税法律主義を優先する立場に整理することを試みる。

## 第2節 租税公平主義を優先する学説

はじめに、租税公平主義を優先する立場の学説を概観する。

杉村章三郎博士は、1939年に上梓された『租税法』において、「我が国の租税法規についても特に留意すべきは法規の経済的目的を明にし、具体的課税物件の経済上の意義を探求

---

<sup>130</sup> 金子・前掲注3・127頁。

<sup>131</sup> 金子宏教授は、借用概念に関する判例について「租税法の解釈のあり方という点から見れば、文理解釈の適用場面の1つであるともいえるし、そのようにいわれないとしても文理解釈に親和的な判決あるいは文理解釈を根拠とした判決であるといえよう。」と述べられて、借用概念の判例は、文理解釈と密接な関係があると指摘されている。同「租税法解釈論序説」同ほか編『租税法と市場』4頁（有斐閣、2014）。

<sup>132</sup> 金子・前掲注3・128頁以下の判例を参照されたい。

することであろう。」<sup>133</sup>と述べられて、経済的目的を明らかにし、具体的課税物件の経済上の意義の探求が重要であると指摘されている。

また、美濃部達吉博士は、1940年に上梓された『日本行政法（下）』において、「租税の逃避を防ぐことは、一部分は法律の解釈運用の問題で、法律を解釈し運用するには形式的な法律上の名義に拘泥せず立法の趣旨に鑑み経済上の実際の事情に適合せしむることが必要である。」<sup>134</sup>と述べられて、法律を解釈するうえで、立法趣旨を鑑み経済上の実際の事情に適合させることが必要であると指摘されている<sup>135</sup>。

このように両博士は、経済実体を重視されていることから租税公平主義を優先する立場に立たれているといえよう。

戦後の1968年に上梓された田中二郎教授の『租税法』は、「租税法律主義と法条の厳格解釈」と題し、「私は、租税法律主義の原則は、当然に、法条の厳格解釈を要求するものではなく、法律上の概念又は用語は、それぞれの法律の規定の趣旨目的にそのような合目的的に解釈すべきであり、この意味において、概念の相対性を認めるべきであると考え。」<sup>136</sup>と述べられて、法律上の用語等は、法律の規定の趣旨目的にそのような合目的的に解釈すべきであると指摘されており、文理解釈の枠を超えることを許容しておられる<sup>137</sup>。

また同教授は、「租税法の解釈適用における公平負担の原則」と題し、「租税法の具体的執行に当たっても、公平負担の見地から、租税回避行為を禁止し、特定の者が不当に租税負担を免れることのないよう防止する必要がある。租税法上、いわゆる実質課税の原則をうたい、同族会社の行為計算否認その他租税回避行為の禁止に関する規定を設けて、この趣旨を明示しているものがあるが、これらの規定も、租税の公平負担を建前とする租税法の解釈上、規定の有無にかかわらず、当然に認められるべき原則を明らかにした一種の宣言的な規定とみるべきであろう。（中略）これらの規定のない非同族会社についても、同様の解釈が認

---

<sup>133</sup> 杉村・前掲注31・7頁。

<sup>134</sup> 美濃部達吉『日本行政法（下）』1145頁（有斐閣、1940）。

<sup>135</sup> 両博士の指摘について、佐藤英明教授は「両博士の指摘は、現在の学説から見ると、租税法規の解釈と課税要件の認定を明確に区分していないきらいがあるが、引用された判例に照らしても、その趣旨は、明らかに課税対象の経済的実態に応じた課税の実現を目指そうとするものである。」と述べられて、両博士は、課税対象の経済的実態に応じた課税の実現を重視されていることを明らかにしている。同・前掲注116・342頁。

<sup>136</sup> 田中・前掲注5・84頁以下、同初版・81頁。

<sup>137</sup> 田中二郎教授は、続けて「もっとも、そのために、特定の概念または用語に伴う予測可能性の限界を超える拡張解釈が許されるべきものではないだろう。」と述べられて、予測可能性の限界を超えるものは認められないことも明らかにしている。同・前掲注5・84頁以下、同初版・81頁。

められるべきであろう。」<sup>138</sup>と述べられている。すなわち、租税法の具体的執行にあたって、実質課税の原則<sup>139</sup>を主張し、非同族会社に対し規定が存在しなくても行為計算の否認ができる」と指摘されている。

続いて吉良実教授は、1969年発表の論文にて「租税正義の内容が租税を納税者の負担能力に応じて平等に配分し、負担せしめることであり、それは租税平等主義の要請する実質的租税負担の公平を図ることと一致するものであると解する限り、右のような問題（筆者注：法文上課税か非課税かが明らかでない場合に、租税法律主義と租税平等主義のいずれかの立場から結論を導出するべきかという問題）の場合には、租税平等主義の立場から判断すべきであるということになるものと解さざるを得ないであろう。そうすると前掲福岡高等裁判所（ママ）の判例では、租税法律主義を租税平等主義の上位におくかのような税法の解釈・適用の態度が示されているが、このような税法の解釈・適用の態度を一般的に採ることには疑問があるものと解する。」<sup>140</sup>と述べられている<sup>141</sup>。すなわち、租税正義の内容と実質的租

---

<sup>138</sup> 田中・前掲注5・89頁以下、同初版・85頁。

<sup>139</sup> 田中二郎教授は、実質課税について、「解釈原理としての実質課税」と題し、「この原則は、実定法上、明文の規定によって明らかにされており（所得12条、法人11条）、ほかに、この趣旨の出た規定が少なくないが、実質課税の原則は、単に明文の規定の存する場合にのみ妥当するのではなく、むしろ、それらの規定は、宣言的・確認的規定の意味をもつに止まり、明文の定めの有無にかかわらず、解釈原理として、一般に妥当するものと考えなくてはならぬ。租税回避防止の見地から認められる同族会社の行為又は計算の否認のごときも、これに関する定めは、解釈原理の宣言的表現として理解されるべきである。」と述べられて、実質課税の原則は、単に明文の規定の存する場合にのみ妥当するのではなく、宣言的・確認的規定の意味をもつことから、明文の有無にかかわらず、解釈原理として、一般に妥当であると整理されている。田中・前掲注5・128頁以下、同初版118頁。ただ、この実質課税の原則についても、批判的な見解もある。例えば、占部裕典教授は、田中二郎教授に対し「しかし、実質課税原則などを租税法における解釈原理の宣言的規定として理解して、そのような解釈原理のもとで『租税法の目的』などを理解しようとすることは、課税要件の解釈において拡張解釈類似の解釈をひきおこすこととなる。」と述べられている。同『租税法における文理解釈と限界』44頁（慈学社出版、2013）。

<sup>140</sup> 吉良・前掲注82・77頁。

<sup>141</sup> 判例については、福岡高判昭和42年10月24日判決行集18巻10号1371頁。福岡高等裁判所は、所有権を保留して割賦販売された物件が、その買主のために償却資産である場合、固定資産税はその売主・買主何れに賦課すべきかが争われた事件において「（中略）もし租税負担公平の原則に反するとしても前記の如く租税法律主義の原則を曲げてまで租税負担公平の原則を貫く解釈態度は当裁判所の採用し難いところである。」とした。当時、広島法務局訟務部長であった山田二郎教授は、「租税法律主義は『法律なければ課税なし』と

税負担の公平を図ることが一致するとされたうえで、両基本原則が相克した場合には、租税公平主義から判断すべきであると明確にされている。

また同教授は、実質課税主義を租税公平主義の派生原則として捉えられており<sup>142</sup>、実質課税主義をいかに租税法律主義と調整するかを図られている<sup>143</sup>。実質課税主義を重視されている同教授の見解からも租税公平主義を優先する立場といえるのではないだろうか。

木村弘之亮教授は、1998年に上梓された『租税法総則』において、「解釈は、個々の表現の文字どおりの意味に拘泥するのではなく、法命題の現実の意味を探究しなければならない。このことは法律の目的からおこなわれる。(中略)立法者は文を用いて、かれが目的としているものを述べようとする。それ故、解釈は法律目的を指向しなければならず、目的論の見地から解釈されなければならない。」<sup>144</sup>と述べられて、法の解釈は文字どおりではなく、法律の目的が重要であると指摘されている<sup>145</sup>。

荒井勇氏は、国税局部長を歴任後、内閣法制局で租税法の法令解釈などを担当されたが

---

いう法諺により適確に表現されているとおり税法の適用の場面において機能するものであるのに対して、租税負担公平の原則は立法の面と税法の適用の面の両面において機能するものである。税法の適用の場面において、抽象的にいえば、法の下の平等主義(憲法14条)を個別化した租税負担公平の原則に反する税法は、憲法違反の無効なものとなることが十分に考えられる。租税法律主義を租税負担公平の原則よりも上位においている解釈態度には賛成できない。」と述べられて、租税法律主義を租税負担公平の原則よりも上位におく解釈態度は賛成できないと指摘し、吉良実教授と同様の立場に立たれている。同「判批」シュトイエル74号6頁以下(1968)。

<sup>142</sup> 吉良実教授は「税法学上の基本原則の一つである租税平等主義は、論理必然的に応能負担主義を要請し、また租税徴収確保主義は、論理必然的に租税回避防止主義を要請することになるのであるが、この応能負担主義および租税回避防止主義を担保し、実効あらしめるための手段として、論理的に税法学上要請されることになるのが、いわゆる実質主義ないしは実質課税主義なのである。」と述べられている。同『実質課税論の展開』62頁以下(中央経済社、1980)。

<sup>143</sup> 吉良・前掲注142・128頁以下。

<sup>144</sup> 木村・前掲注27・155頁。

<sup>145</sup> 木村弘之亮教授は、租税回避行為の否認について「憲法12条は、『国民は自由及び権利はこれを濫用してはならず、常に公共の福祉のためにこれを利用する責任を負う』と定めているところ、国税通則法をはじめとする租税法律は、民法1条3項と同様に、権利の濫用禁止規定を置くべきにもかかわらず、その規定を欠缺している。(中略)法形成の選択権と契約の自由を濫用し、租税法律を回避してはならない。」としたうえで、法律の濫用が見られる場合には憲法12条の自由および権利濫用の禁止規定により、個別否認規定が存在しなくても当然に否認しうることも示唆されている。木村・前掲注27・169頁以下参照。

146、1975年に上梓された『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室』にて、「文字や用語だけでなく、その規定が設けられた背景や趣旨、目的、その法令と他の法令との関係などあらゆる面から観察し、検討した上で、はじめて正しい解釈が得られるのであって、文理解釈だけに頼らず、次に述べる論理解釈の方法もあわせて用いなければならない」<sup>147</sup>とされたうえで、「税法の趣旨、目的は、租税を適正にとることであり、その基本理念としては、結局『負担の公平』ということに尽きると思います。それは、租税における社会正義であるともいえますが、具体的には、可能な限り経済的実質において判断されるべきものと思われます。」<sup>148</sup>と述べてられている。すなわち、租税法の解釈は、文理解釈だけでなく、論理解釈もあわせて行い経済的実質により判断するものと指摘されている。

水野勝氏は、国税庁長官などを歴任されたが、1993年に上梓された『租税法』において、「租税回避のため偽装行為を行う納税者が『課税要件が充足されていない』と主張する場合は、まず事実認定の問題として、実質に即して課税要件が充足されているか認定する必要がある。」<sup>149</sup>と述べられて、解釈の問題ではなくまず事実認定の問題であると指摘されている。これに対して川田剛教授は「この考え方は、租税回避行為があった場合にはたとえ明確な否認規定が存在していなくても『事実認定』によって否認できるとする実務の考え方を代表するものである。」<sup>150</sup>と評価されている。つまり水野勝氏は、個別否認規定が存在しなくても、事実認定で租税回避行為を否認できると理解することができる。

朝長英樹氏は、組織再編成税制などの立法を担当し税務大学校で教授をされていたが<sup>151</sup>、2014年に上梓された『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』において、「法令解釈の常識ということになりますが、法令を解釈する場合には、まず、その法令の創設の理由をよく理解する必要があります。当たり前の話ですが、（筆者注：法人税法）132条の2に関しても、その解釈を語るという場合には、まず、その創設の理由をよく理解する必要があります。」とされたうえで、「解釈を論ずるのであれば、正しい解釈論をお願いしたい、ということですので。132条の2の創設の理由を脇に置いて解釈を語り始めるといったことは、法令解釈の常

---

<sup>146</sup> 荒井勇『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室』2頁参照（税務研究会出版局、1975）。

<sup>147</sup> 荒井・前掲注146・68頁。論理解釈とは、同氏によると「論理解釈とは、文理解釈と対立する解釈方法であって、文字や用語のみにとらわれることなく、ものごとのすじみち、すなわち条理や論理的思考に基づいて解釈する方法をいいます。論理解釈は、法令の制定された目的、趣旨に重きを置き、これに適合するとともに妥当な結果となるように配慮しつつ解釈するものであるので、目的論的解釈ともいわれ、また、条理解釈ともいわれます。」と説明されている。同・前掲注146・69頁。

<sup>148</sup> 荒井・前掲注146・70頁。

<sup>149</sup> 水野・前掲注5・105頁。

<sup>150</sup> 川田・前掲注123・28頁。

<sup>151</sup> 朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』478頁（清文社、2014）。

識を失念したものということにならざるを得ません。」<sup>152</sup>と述べられている。すなわち、同氏の正しい解釈論は、法令の創設理由を理解する解釈であり、文理解釈の域を超えているとみることができる<sup>153</sup>。

以上のとおり、租税公平主義を優先する立場を概観すると、戦前から租税法を研究されている研究者や租税行政庁で活躍された方々がこの立場に分類することができた。また租税行政庁でご活躍された方々の見解により、租税行政庁の基本理念は、負担の公平であり、租税法の解釈・適用において、背景や趣旨目的を考慮し可能な限り経済的実態により判断することが根底にあると確認できた。

### 第3節 租税法律主義を優先する学説

つぎに、租税法律主義を優先する立場の学説を概観する。

中川一郎教授は、1961年に上梓された『税法の解釈および適用』において「税法においては、他の法域におけるとは異なり租税法律主義が最高法原則であり、この法原則が税法の解釈に対し、拡張解釈、縮小解釈、補充解釈のいずれも拒否し、また税法の適用に対しては、類推適用を否定する。」<sup>154</sup>と述べられて、租税法律主義が租税法における最高法原則であると明らかにされている<sup>155</sup>。

---

<sup>152</sup> 朝長・前掲注 151・24頁以下。

<sup>153</sup> ヤフー事件の東京地裁（東京地判平成 26 年 3 月 18 日判決判時 2236 号 25 頁・LEX/DB25503723）において被告側に立って鑑定意見書を作成した同氏は、被告の主張について「被告側は、132 条の 2 の解釈はその創設の趣旨・目的を踏まえて行うべきであり、同条は個別制度の濫用・潜脱を防止することを主たる目的として設けられたものである、と主張しました。」とされたうえで、「132 条から話を始めるのではなく、132 条の 2 の創設の趣旨・目的から話を始めている、ということですね。」との質問に対して同氏は「そうです。法令解釈の常道を行ったわけです。」と答えられている。同・前掲注 151・287 頁。同氏は、法解釈において、趣旨目的から考えることが常道であることを明らかにされている。

<sup>154</sup> 中川一郎『税法の解釈および適用』176 頁（三晃社、1961）。

<sup>155</sup> 日本税法学会が 1961 年に提出した「国税通則法制定に関する意見書」においても『「租税負担の公平を図る」ことは、租税立法の問題であつて、税法の解釈及び適用の問題ではない。答申は、租税負担の公平を図るように税法の解釈及び課税要件事実の判断を行なうという趣旨の規定を設けるものとする、と述べている。然し、これは重大な誤りである。税法を立法するに際しては、もとより租税負担の公平を図らなければならない。然し、一旦立法されたならば、その立法がたとえ実際には租税負担の不公平を招来せしめるものであつても、これをその税法の解釈にあたり租税負担の公平を図るように補正して解釈することは許されない。かかる補正解釈は、実質的に立法であり、租税法律主義に反するものである。従つて租税負担の公平を図るように税法を解釈することは許されない。」と述べられている。日

また同教授は、1972年に上梓された『税法学体系総論』において、「税法の解釈としては、法規に表現されていることのみをその対象とするのである。立法上の過誤については、解釈は責任を負うべきではなく、法文に対する一切の補正・補充作業は許されない。『租税負担の公平』とか、『公共の福祉』とかの名目をもつてしても、解釈の段階においての法文の手直し作業は絶対に許されない。税法の解釈は、法文どおりに厳格になさなければならない」<sup>156</sup>と述べられて、解釈段階において、租税負担の公平により解釈を補正することは認められず厳格な解釈によると指摘されている。

清永敬次教授は、1973年に上梓された『税法』初版において、「税法の解釈、とくに租税実体法の解釈においては一般的に法文からはなれた自由な解釈は許されないと考えるべきであろう。もし法文からはなれた自由な解釈が許されるとするならば、それは帰するところ法律によらない課税を容認することになって、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義の原則が税法の解釈を通じてくずれていくことになるからである。この意味において、税法の解釈、殊に租税実体法の解釈においては、基本的には厳格な解釈が要請されることになる。」<sup>157</sup>と述べられて、租税法の解釈は、法文から離れた自由な解釈が許容されるならば、租税法律主義の崩壊に繋がるので、厳格な解釈が要請されると指摘されている。

また同教授は、「租税回避の否認は、上述のように課税要件規定による時とは異なる取扱い（筆者注：実際に行われた法形式からはなれた仮定の法形式に基づく課税）をすることであり、これはとりもなおさず従来の課税要件規定にはない新たな課税要件を作り出すこと（中略）を意味し、したがって、租税法律主義の建前から、そのための明文の規定が必要である、といえよう。」<sup>158</sup>と述べられて<sup>159</sup>、租税回避行為の否認は、納税者が実際行った法形式からはなれて課税関係を形成する、いわば例外であるので、租税法律主義の下では法律の根拠が必要であると指摘されている<sup>160</sup>。

---

本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学 131号 4頁（1961年）。

<sup>156</sup> 中川・前掲注 66・83頁〔中川執筆〕。

<sup>157</sup> 清永・前掲注 5・35頁、同初版 38頁。

<sup>158</sup> 清永・前掲注 5・43頁以下、同初版 49頁以下。

<sup>159</sup> 清永敬次教授の次の見解も参照されたい。すなわち「租税回避というとき、一般に、ややもすると、租税回避行為は許されない行為であると考えられがちであるが、これを禁止するための規定がない場合には、租税回避であるからといってこれが税法上否認されることはないのであるから、租税回避行為はその限りで税法上承認されている行為にほかならないと考えるべきものである。」と述べられている。同・前掲注 5・44頁以下。

<sup>160</sup> 清永敬次教授は、借用概念について、「税法がその規定の中に他の法領域において用いられている概念をとりこんで規定する場合、当然他の法領域においてそれに与えられている意味内容を知ってこれをなすのであり、もしこれと異なる意味内容を与える場合にはその

新井隆一教授は、1974年に上梓された『租税法講座』において、租税法律主義を根拠に「租税法の適用と解釈が、他の分野における法のそれらとの比較において相対的にも、また、租税法の重要な目的としての租税の負担の公平の実現のためにも絶対的にも、厳格性を要請されている。」<sup>161</sup>と述べられて、租税法の適用と解釈は、租税負担の公平を実現するためにも厳格でなければならないと指摘されている。

また同教授は、同年に上梓された『租税法の基礎理論』において、「租税法の理解からは、たとえ、ある行為についてのある法律上の方式の採用がその法律上の方式の濫用ということができても、私法上それが適法有効のものである限りは、税法上これを禁止ないし否認するのは、特別の個別具体的な法律上の明文規定を必要とするという見解も、簡単には否定することができないものといわなければならない。」<sup>162</sup>と述べられて、租税回避行為の否認は、個別具体的な明文規定が必要であると指摘されている。

金子宏教授は、1976年『租税法』初版にて、「租税法は侵害規範(Eingriffsnorm)であり、法的安定性の要請が強くはたらくから、その解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されない。(中略)ただし、文理解釈によって規定の意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的にてらしてその意味内容を明らかにしなければならないことは、いうまでもない。」<sup>163</sup>と述べられて、租税法の解釈は、文理解釈によるべきであり、文理解釈でも規定の意味内容が不明確な場合には、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないと明確にされている。

また同教授は、租税回避の否認については、「租税法律主義のもとで、法律の根拠なしに、当事者の選択した法形式を通常用いられる法形式にひきなおし、それに対応する課税要件が充足されたものとして取り扱う権限を租税行政庁に認めることは困難である。また、否認の要件や基準の設定をめぐる、租税行政庁も裁判所もきわめて複雑なそして決め手のない負担を背負うことになるだろう。したがって、法律の根拠がない限り租税回避行為の否認

---

旨の特別の規定(中略)がおかれると考えるのが自然であり、また税法独自の解釈がどこまで広がるかについての明確な枠が見いだせないため、特に納税者の経済生活における安定性を阻害するおそれがあること等を考えると、一定の意味内容が確立している借用概念について税法独自の解釈を認める考え方はこれをとることができない。」と述べられて、他の法領域と異なる意味内容の場合は、特別の規定を置くのが自然であり、また租税法独自の解釈が無限に広がり、法的安定性が阻害されるとして税法独自の解釈は認めることができないと指摘されている。同・前掲注5・40頁、同初版46頁以下。

<sup>161</sup> 金子宏ほか編『租税法講座－第1巻 租税法基礎理論－』295頁〔新井隆一執筆〕(帝国地方行政学会、1974)。

<sup>162</sup> 新井隆一『租税法の基礎理論 [初版]』99頁(日本評論社、1974)、同旨・同『現代税務全集1 税法と税務』69頁(ぎょうせい、1997)。

<sup>163</sup> 金子・前掲注3・123頁以下、同初版100頁。

は認められないと解するのが、理論上も実務上も妥当であろう。」<sup>164</sup>と述べられて、租税法主義のもとで法律の根拠なしに否認することは、理論上も実務上も難しいとの見解を示されている<sup>165</sup>。

北野弘久教授は、1984年『税法学原論』初版において「税法を解釈し適用していく場合の税法全体に通ずる基本原理は、租税法律主義(中略)の原則につきる、と考えている。(中略)租税法律主義以外のいかなる法原則も、税法の運用・執行の段階では持ち込まれてはならないのである。具体的な税法解釈・適用論における唯一の指導的基本原理は、租税法律主義の原則といえる。」<sup>166</sup>と述べられて、租税法の解釈・適用の場面では、租税法律主義以外の法原則は持ち込まれてはいけなと指摘されている。

同教授は、租税公平主義にも触れ「租税負担公平原則は租税立法上尊重されるべき重要な原理であり、また実定税法秩序に内在し、または内在すべき重要な原理でもある。(中略)しかし、だからといって、具体的な税法問題の解決にあたって、『租税負担公平原則』そのものを税法レベルにおいて税法の解釈・適用上の指導的法原則としてもちだす必要は存在しない。また、もちだすことは税法上許容されない。租税負担公平原則の特殊法学的表現である実質課税の原則についても、同じようにいうことができる。」<sup>167</sup>と述べられて、租税公平主義は立法上において尊重される原理であり、実質課税の原則<sup>168</sup>も同様に、租税法の解釈・適用上の指導的法原則とすることはできないと明確にされている。

首藤重幸教授は、「租税法律主義と租税公平主義の二つの要請の関係では、疑いもなく歴

---

<sup>164</sup> 金子・前掲注3・138頁以下。

<sup>165</sup> 金子宏教授は、続けて「もちろん、このことは租税回避行為が立法上も容認されるべきことを意味しない。新しい租税回避の類型が生み出されるごとに、立法府は迅速にこれに対応し、個別の否認規定を設けて問題の解決を図るべきであろう。」と述べられて、租税回避行為を容認したものではなく、立法論により対処すべきと指摘されている。同・前掲注3・139頁。

<sup>166</sup> 北野・前掲注31・121頁、同初版86頁。

<sup>167</sup> 北野・前掲注31・140頁以下、同初版91頁。

<sup>168</sup> 北野弘久教授は、実質課税の原則についても言及されている。同教授は「これに対して、税法の解釈・適用の基本原則として租税法律主義以外にさまざま原理が存在するという主張が存在する。そのもっとも重要な基本原理として実質課税の原則が存在するという主張が、今日、なお有力説として示されている。そこで、この原則の『正体』を学問的に検証しておく必要がある。」とし、同教授によると、実質課税の原則を論者によっては、「税法」という法領域に固有の法原則であるとしているが、「実質課税の原則は、従来、まさしく日本税法学のいわば『ガン』的存在であった。日本税法学はこの『ガン』の原則にふりまわされてきたといっても過言ではない。」と実質課税の原則を強く批判されている。北野・前掲注31・121頁以下、同初版86頁以下。

史的・思想的には租税法律主義が圧倒的重要性を有している。この二つの原理が対立する場面では、公平(『同様のものは同様に扱え』)を犠牲にして租税法律主義を優越すべきものと考えられることになる。」<sup>169</sup>と述べられて、公平を犠牲にしても租税法律主義を優先させること明らかにされている。

田中治教授は、「租税法律主義は、租税法規の解釈適用段階における課税の公平の要請と緊張関係に立っている。本来、租税における課税の公平は税法の立法者に向けられるべき拘束である。とはいえ、納税者による租税負担の軽減行為に対して税法を解釈適用する場面において、時として、概括的な課税の公平の主張や情緒的な課税の公平に促されて、法律の解釈が歪められることがある。このようなことは許されない。」<sup>170</sup>と述べられて、租税法における課税の公平は立法者に向けられており、租税法の解釈・適用では、公平に促されて解釈が歪められてはならないことを明らかにされている。

岸田貞夫教授は、「法律上、課税の対象となることが明らかではない行為について課税しようとすることは、規定の解釈の問題や課税公平の原則から、肯定する見解もあるが、租税法律主義はそれらに優越する基本的原則とみれば、原則として課税されない、というべきである。」<sup>171</sup>と述べられて、租税法律主義を租税公平主義よりも優越すると指摘されている。

佐藤英明教授は、「かつては実質的な租税負担の公平を最重要視する見解も有力に主張されたが、現在においては租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保は個別の場面における租税負担の実質的な公平に優先するという考え方が通説と云う状況であり、租税回避の否認、借用概念の解釈、租税法規の厳格解釈の要請などの個別の論点においてそのような態度が明確に示されている。」<sup>172</sup>と述べられて、租税法律主義の要請する予測可能性・法的安定性の確保が実質的な公平よりも優先され、それは個別論点にも現れていると指摘されている。

大淵博義教授は、「執行の場面における租税公平主義を優先していくと、法律に書かれていない、読めないものまで否定されるということが懸念されるということです。これはまさに租税法律主義違反ということになりますから、やはり執行の場面においては、租税法律主義が優先し、その上で、租税公平主義との調和をどこに求めていくかということが議論されていくべきなのです。課税庁は税務行政全般を見ますから、『課税の公平』という面を重視する傾向があります。そうすると、課税実務では、どうしても租税法律主義という納税者の予測可能性よりも、租税公平主義を優先するという傾向がみられますが、それが争いになっ

---

<sup>169</sup> 首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78号 1頁(2020)。

<sup>170</sup> 田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566号 263頁(2011)。

<sup>171</sup> 岸田貞夫ほか編『基礎から学ぶ現代税法 [第4版]』8頁〔岸田貞夫執筆〕(財経詳報社、2019)。

<sup>172</sup> 佐藤・前掲注 68・59頁。

て、司法の場で解決されていくということになるわけです。」<sup>173</sup>と述べられて、租税行政庁での経験をもとに、租税行政庁は課税の公平を重視するから租税公平主義を優先すると指摘されている。

そのうえで、同教授は、「税務執行においては、租税法律主義が租税公平主義に優先する应考虑すべきであるというのが原則です。(中略)やはり税法の侵害規範という性格、そして現在の取引社会の多様化、取引の複雑化、こういう点を考えていくと、うまく調和をとれる解釈が導ければよいけれども、それが難しければ、最後は租税法律主義を優先していくべきであると考えています。」<sup>174</sup>と述べられて、両基本原則の調和がとることが困難であれば租税法律主義を優先すべきことを明らかにされている。

谷口勢津夫教授は、「租税法律主義・合法性の原則が支配する税法の分野においては、法解釈に厳格さが特に強く求められる(厳格な解釈の要請)。法文から離れた自由な解釈が許容されるとするならば、そのような自由な解釈に基づく税法の適用は、法律に基づく課税とはいえず、したがって、租税法律主義が税法の解釈を通じて潜脱され破綻してしまうことになるからである。」<sup>175</sup>と述べられて、租税法の解釈は、厳格な解釈を要請し、法文から離れた解釈は租税法律主義の破綻に繋がると指摘されている<sup>176</sup>。

また同教授は、「租税回避の否認は、『通常の』法形式に対応する課税要件に代わる別の課税要件(代替的課税要件ないし補充的課税要件)を創設し、これに基づいて課税することを意味するから、租税法律主義(課税要件法定主義および合法性の原則)の下では、課税の法的根拠として、代替的課税要件を定める明文の規定を必要とする、と考えるべきであろう(否認規定必要説)。」<sup>177</sup>と述べられて、租税回避行為の否認は、租税法律主義の下で否認規定必要説をとるべきと指摘されている。

増田英敏教授は、「制度趣旨を優先し、文言の文理に基づく解釈論を展開しない租税法解釈の姿勢は租税法律主義の下では是認できない。少なくとも租税法の解釈の在り方の基本

---

<sup>173</sup> 前掲注 92・53 頁〔大淵発言〕。

<sup>174</sup> 前掲注 92・55 頁〔大淵発言〕。

<sup>175</sup> 谷口・前掲注 44・44 頁。

<sup>176</sup> 谷口勢津夫教授は、以下のようにも述べておられる。「また、税収確保や公平負担という租税立法一般の動機にまで遡るかどうかはともかく、租税法規の趣旨・目的を緩やかに把握することを許してしまうと、②税収確保および公平負担実現のための目的論的『解釈』が行われ、その結果、厳格な解釈の要請が骨抜きにされ破綻してしまうおそれがある。これも『目的論的解釈』と呼ばれることがあるが、狭義の法解釈(可能な語義の枠内での法解釈)ではなく、一種の法創造であり、可能な語義の枠という解釈の限界を超えてもなお依然として広い意味で『解釈的』方法を用いているとはいえ、租税法律主義の下では許容されるべきものではない。」同・前掲注 44・47 頁。

<sup>177</sup> 谷口・前掲注 44・74 頁。

は、租税法律主義の要請を租税公平主義に優先させることを意味する。租税法律主義を重視すると、文理解釈が優先されるという文理解釈優先主義によらざるを得ない。」<sup>178</sup>と述べられて、租税法律主義を優先させることで、文理解釈優先主義によると明確にされている。

また同教授は「租税法は制度設計の段階で実質的担税力を考慮して立法化されているのである。したがって、立法化された文言は厳格に文理解釈がなされるべきである。実質主義の名の下に文言を拡張解釈することは許されない。これは租税法律主義の要請でもある。

(中略) 租税法の解釈は租税法律主義のコントロールの下におかれている。」<sup>179</sup>と述べられて、制度設計の段階で課税の公平を考慮して立法化されているので、解釈の段階では租税法律主義の統制下に置き、文理解釈をすべきであると指摘されている<sup>180</sup>。

谷口智紀教授は、「租税行政庁が、納税者の行為を無視して、通常用いられる法形式に引き直して課税を行うには明確な授權規定が必要である。これは租税法律主義の厳格な統制下における租税法行政の運営上、必要不可欠である。租税法律主義はその機能として、恣意的課税の排除と、租税法律関係における納税者の予測可能性と法的安定性の確保を要請しており、租税法律主義からの批判に耐えることができない課税減免規定の限定解釈や、政策目的規定の限定解釈の解釈手法は、租税法の解釈の限界を超えるものであり、これらの解釈手法を用いた租税回避行為の否認は採用されるべきではない。」<sup>181</sup>と述べられている。すなわち、租税回避行為の否認は、明確な授權規定が必要不可欠であり、租税法律主義からの批判に耐えることができないものは、租税法の解釈の限界を超えるものとして採用すべきではないと指摘されている。

他にも租税法律主義を優先する学説は多数存在する<sup>182</sup>。例えば、倉見智亮教授は、租税

---

<sup>178</sup> 増田・前掲注 85・365 頁。

<sup>179</sup> 増田・前掲注 1・128 頁。

<sup>180</sup> 増田英敏教授は、続けて「文理解釈を租税法の解釈の原則であることを踏まえると、借用概念の解釈も法規定によらずに租税法独自の解釈をとるべきではない。」と述べられて、借用概念についても租税法独自の解釈をとるべきではないと指摘されている。同・前掲注 1・128 頁。

<sup>181</sup> 谷口智紀「租税回避行為の否認論の展開－租税法の解釈と限界－」増田英敏編『租税憲法学の展開』178 頁（成文堂、2018）。

<sup>182</sup> 例えば、第Ⅱ類型に着目すると、租税回避行為の否認について「個別的否認規定がないと否定できない」と指摘されている旨の基本書は下記のものが確認できる。山田二郎『税法講義－税法と納税者の権利義務－〔第 2 版〕』40 頁（信山社、2001）、水野・前掲注 55・26 頁、増田英敏＝林仲宣編『はじめての租税法』55 頁〔手塚貴大執筆〕（成文堂、2011）、水野忠恒編『テキストブック租税法〔第 3 版〕』19 頁〔濱田洋執筆〕（中央経済社、2022）、岡村忠生ほか編『租税法〔第 3 版〕』40 頁〔岡村忠生執筆〕（有斐閣、2021）、谷口勢津夫ほか編『基礎から学べる租税法〔第 2 版〕』136 頁〔谷口勢津夫執筆〕（弘文堂、2019）、中里実

法研究第 50 回に「課税庁による通達によらない財産評価」<sup>183</sup>を論説されたが、その後の質疑応答にて、同教授は「指摘された、租税法律主義の劣後（筆者注；租税公平主義との関係）について、これはあくまで裁判所の判断に対する評価であって、私としてはまず租税法律主義が最も優先されるべきであって、（中略）」<sup>184</sup>と述べられて、改めて租税公平主義より租税法律主義を優先することを明確にされている。

#### 第 4 節 学説の整理

これまで 2 つの立場を概観してきた。

租税公平主義を優先するとされた杉村章三郎博士や美濃部達吉博士は、戦前から租税法を研究されている。戦前は、わが国において賦課課税方式<sup>185</sup>を採用していた。賦課課税方式の下では、租税行政庁の行政官が租税法を解釈・適用し、国民の納税義務の範囲を確定し、納税者に確定した納税義務を履行させる。つまり、租税法は租税行政庁の行政官のためにあったといっても過言ではない<sup>186</sup>。国民主権ではなく、租税行政庁が租税法実務の中心を担っていたため、公平性が重視されていた。すなわち戦前は、同博士らの見解のとおり、租税公平主義を優先する立場が通説であったと理解することができる。

しかし、戦後の民主主義憲法制定に伴い、全面的に申告納税方式が採用された。主権者である国民が国家運営の経費を自弁する仕組みを構築するうえで、自己の納税額を租税法に基づいて自ら算定し、確定する申告納税方式は、徴税効率に益するばかりでなく、民主主義を根幹とした日本国憲法にふさわしい納税方式として導入されたのである<sup>187</sup>。

申告納税方式は、国民自ら租税法を解釈・適用して自己の納税義務の範囲を確定し、履行していくので、課税要件が法定されているだけでなく、明確で、容易に解釈可能な租税法の

---

ほか編『租税法概説 [第 3 版]』61 頁〔増井良啓執筆〕（有斐閣、2018）、増井良啓『租税法入門 [第 2 版]』52 頁（有斐閣、2018）、三木義一編『よくわかる税法入門 [第 16 版]』36 頁〔奥谷健執筆〕（有斐閣、2022）、岸田・前掲注 171・12 頁〔岸田執筆〕など。

<sup>183</sup> 倉見智亮「課税庁による通達によらない財産評価」『租税法の過去・現在・未来』35 頁以下（有斐閣、2022）。

<sup>184</sup> 渋谷雅弘ほか「相続税・贈与税における租税回避—通達は誰を拘束しているのか？」『租税法の過去・現在・未来』68 頁〔倉見発言〕（有斐閣、2022）。

<sup>185</sup> これは、納付すべき税額がもっぱら租税行政庁の処分によって確定する方式のことであり、法令の定めによって納税者に納付すべき税額の申告の義務が課されていない租税は、この方式によって税額が確定される。伝統的にはヨーロッパ諸国において用いられてきた方式であり、わが国でも、第二次世界大戦以前は、この方式が一般的に用いられていた。金子・前掲注 3・942 頁。

<sup>186</sup> 増田・前掲注 1・64 頁。

<sup>187</sup> 増田・前掲注 1・67 頁。

存在が、申告納税方式を機能させるうえで、不可欠なインフラとなった。そこでインフラを構築する基本原理として、租税法律主義がその役目を担うである。つまり租税法律主義の機能である納税者の予測可能性の確保こそが申告納税方式の生命線である<sup>188</sup>。

租税法律主義と申告納税方式はセットになって民主主義国家の租税制度形成に寄与することから、民主主義国家において租税法は、納税者のためにあるいえる<sup>189</sup>。

このように歴史的背景から検討すると、租税法は戦前において賦課課税制度により租税行政庁の行政官のためであったが、時代の変化とともに申告納税制度に移り、租税法は国民のためのものへと移行し、予測可能性の確保が重要視されるようになったことに伴い、予測可能性の確保を機能として有する租税法律主義が租税公平主義よりも優先されるのではないだろうか。

つぎに、実質課税の原則の視点から検討する。論者において、実質課税の原則をいかに捉えるかで見解の対立がみられた。田中二郎教授<sup>190</sup>、吉良実教授<sup>191</sup>の実質課税の原則は、解釈原理として一般に妥当する見解に対し、北野弘久教授<sup>192</sup>は強く批判されている見解である。

実質課税の原則について、歴史を概観すると、旧ドイツ租税調整法(1976年末日をもって廃止された)1条2項は、租税法律の解釈は、経済的意義を考慮しなければならないという「経済的観察法」が主張されていた<sup>193</sup>。しかし、1950年代中頃以降、ドイツでは、批判が強くなり、今日の判例・通説は、法的安定性を重視する立場から、租税法律は原則として文言に即して解釈されなければならない考え方をとっている<sup>194</sup>。わが国でも、「実質課税の原

---

<sup>188</sup> 増田・前掲注1・64頁以下。

<sup>189</sup> 松沢智教授は、『租税法の基本原則』（前掲注43）のサブタイトルで『－租税法は誰のためにあるのか－』と問いかけており、同著の文末にて、租税正義はすべての国民の意識の中にあるとしたうえで、「長い夜のとぼりは明けた。陽は昇った。今こそ、声高らかに叫ぼう。租税法を人間に返せと。租税法は、すべての国民のためにあるという旗標を掲げて。」と述べられて、租税法は国民のためにあることを強く指摘されている。同・前掲注43・246頁以下。

<sup>190</sup> 前掲注139参照。

<sup>191</sup> 前掲注142参照。

<sup>192</sup> 前掲注168参照。

<sup>193</sup> 中川・前掲注66・101頁以下参照。

<sup>194</sup> 金子・前掲注3・124頁。

則」の名のもとに、同様の解釈主張<sup>195</sup>がされた<sup>196</sup>。

経済的観察方法について、松沢智教授は、財政収入を確保する道具<sup>197</sup>と表現され、『『経済的観察方法』を根拠に、課税行政庁が“認定”の名のもとに、不当に私人間の法律行為に干渉して、“純経済人”とか“経済的合理人”なる虚像を国民に押し付けるような時代は、租税法が法律であることを忘却した暗黒時代の租税法の解釈・適用の姿であり、とうてい、許されないものといわざるをえない。』<sup>198</sup>と述べられて、経済的観察法を強く批判している<sup>199</sup>。

谷口勢津夫教授も「わが国の実質主義も、少なくとも当初は、そのような『極印』（『経済的実質主義』）を押されていたと考える。合法性の原則の下で、税法の解釈適用について厳格性が強く求められるようになった今日では、国庫主義的な実質主義は『封印』されているとみてよかろう。」と述べられて、現代は、実質主義は重視されない見解を示されている。

このように、租税公平主義の派生原則とされた実質課税主義は、現代では重視されていないことから、租税法の解釈・適用において、租税公平主義は租税法律主義に劣後されるのではないだろうか。

また佐藤英明教授は、「この後租税法学界において指導的な役割を果たす研究者のうち 3 人（筆者注：清永敬次教授および金子宏教授、新井隆一教授）までもが厳格解釈の立場を採ったことにより、この立場が現在における通説として確立するにいたる。」<sup>200</sup>と述べられている。すわわち、指導的な役割の 3 人が第 I 類型において、文理解釈が通説であると指摘されたことから、租税法律主義が租税公平主義より優先すると導出できるのではないだろう

---

<sup>195</sup> 田中勝次郎博士は「経済法規の一種である税法も（中略）常に実質的意義における課税要件を規定することを原則としなければ到底その目的を達成することは出来ない。」と述べられて、実質的意義を重視されている。同「役員賞與・報酬に対する課税問題」税経通信 11 卷 12 号 88 頁（1956）。

<sup>196</sup> 詳細は、日本税法学会・前掲注 155・1 頁以下、田中勝次郎「国税通則法制定に関する学会の意見書について」税法学 131 号 19 頁以下（1961）、中川一郎「田中意見に答う」税法学 131 号 19 頁以下（1961）、田中勝次郎「経済的観察方法の意義について中川教授の教を乞う」税法学 134 号 1 頁以下（1962）、中川一郎「田中勝次郎先生にお答えする－特にブルーメンシュタインの学説について－」税法学 134 号 14 頁以下（1962）など参照されたい。

<sup>197</sup> 松沢・前掲注 43・133 頁参照。

<sup>198</sup> 松沢・前掲注 43・133 頁。

<sup>199</sup> また松沢智教授は、目的論的解釈についても、租税法の目的をどのように理解するかによっては、「経済的観察方法」のすりかえになる危険性を懸念している。経済的意義や、実質的経済的意義というような不明確な尺度ではなく、租税法の根本理念を基礎として、その理念に基づいた個々の条文の目的に即した解釈がなされるべきであると指摘されている。松沢・前掲注 43・133 頁以下。

<sup>200</sup> 佐藤・前掲注 116・344 頁。

か。

増田英敏教授は「学説は、実質主義、租税公平主義重視の時期を乗り越えて、租税法律主義が租税公平主義に租税法の解釈・適用過程においては優先されるとの、租税法律主義重視説が通説となってきた。」<sup>201</sup>と述べられて、通説は、租税法律主義を優先する立場であると明確にされている。

以上のとおり、歴史的背景からの検討により賦課課税方式から申告納税制度へ移行により予測可能性の確保が重要となったことや、租税公平主義から派生された実質課税主義が受け入れられていない現状を考慮し、また学会を代表する研究者の支持により、第Ⅰ類型と第Ⅱ類型ともに租税法律主義が優先されることが確認できた。上述した第Ⅲ類型とあわせて、租税法の解釈・適用において租税公平主義と租税法律主義が相克した場合には、現在の学説は、租税法律主義を優先することが通説的見解であることが明らかにできた。

整理すると、この通説的見解である租税法律主義は、租税行政庁からの恣意的課税の排除と、租税法関係における納税者の予測可能性と法的安定性の確保を要請している。その要請に応えるのが、第Ⅰ類型では厳格な文理解釈であり、第Ⅱ類型では法律の根拠なしには租税回避行為の否認はできないという考え方（個別否認規定必要説）である。

厳格な文理解釈は、文言どおりに解釈することであり、その文言から離れた自由な解釈は許されない。自由な解釈により租税法を解釈・適用すると、法律によらない解釈になり、その解釈を通じて、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義が形骸化され、恣意的課税に繋がってしまう。また租税法の解釈・適用の場面にて、立法時に十分考慮されたはずである租税負担の公平により解釈を補正することは認められない。すなわち、立法の場面において、すでに租税公平主義の法的統制が図られており、解釈・適用の場面では、租税法律主義の法的統制が図られるべきである。この統制は法的安定性にも寄与することからも、租税法の解釈手法は、厳格な文理解釈が重要であることが明らかにできた。

また租税回避行為の否認は、納税者が行った法形式から通常用いられる法形式にひきなおして、代替的な課税要件を作り出し、これに基づいて課税するので、法律の定めが必要となる。すなわち、課税要件法定主義を内容とする租税法律主義の下では、代替的な課税要件を明文として規定すべきである。法律の規定がない租税回避行為の否認は、租税法の解釈の限界を超えており、予測可能性が減退し、租税法律主義の批判に耐えることができないので許されるべきではない。このように租税回避行為の否認には、法律の根拠なく否認することはできず個別否認規定によるべきであることを明らかにできた。

### 第3章 両基本原則の相克問題をめぐる判例の検証

---

<sup>201</sup> 増田英敏「判批」TKC 税研情報 21 巻 5 号 12 頁（2012）。

租税をめぐる判例<sup>202</sup>は利害が鋭角に対立する。納税者は納税額最小化を望むのに対して、租税行政庁は徴税額最大化を目指すはずであり、その緊張関係は租税法の解釈にも大きく反映される。ゆえに、租税法解釈をめぐる納税者と租税行政庁の見解が相違し、両者が対立する場面は、多くのケースで散見される<sup>203</sup>。

本章は、通説である租税法律主義優先説の下で、判例において最高裁は、両基本原則の相克問題にいかなる判断を下しているのかを、上述の第Ⅰ類型と第Ⅱ類型における平成時代の代表的な事例を選択し検証する<sup>204</sup>。

## 第1節 租税法の解釈手法をめぐる判例の検証—第Ⅰ類型

### 第1項 文理解釈を重視した判例

租税法の解釈手法を整理すると、文理解釈と論理解釈あるいは目的論的解釈とに整理ができる<sup>205</sup>。

まず文理解釈を重視した判例から検証する。ホステス報酬に係る源泉徴収税額を算定するにあたり、所得税法施行令 322 条（以下、施行令 322 条）の「当該支払い金額の計算期間の日数」のうち、「計算期間」をいかに解すべきか<sup>206</sup>が争われた最高裁平成 22 年 3 月 2 日判決<sup>207</sup>（ホステス報酬源泉徴収事件）である。

パブクラブ経営の X は、毎月 1 日から 15 日まで及び毎月 16 日から月末までをそれぞれ 1 集計期間と定め、各集計期間ごとに各ホステスの報酬の額を計算し、毎月 1 日から 15 日までの報酬を原則としてその月の 25 日に、16 日から月末までの報酬を原則として翌月 10 日に、各ホステスに対して支払っていた。

X は、ホステスに対して半月ごとに支払う報酬に係る源泉所得税を納付の際に、当該報酬

---

<sup>202</sup> 判例とは、裁判所の判決の理由中に示された法の解釈が合理的である場合には、先例として尊重され、やがて確立した解釈として一般に承認を受けるに至った裁判所の解釈をいう。判例も租税法の法源の一種である。金子・前掲注 3・119 頁。

<sup>203</sup> 増田・前掲注 1・80 頁以下。

<sup>204</sup> 松沢智教授は「あらゆる法規は、究極のところ裁判所による法解釈によって、最終的に妥当する正しい法の解釈とその適用を確保するような構成となっている。裁判所は法の最終的解釈者として、客観的な価値法則に従い、法律上の概念を操作して、租税法を実現し保障することにより、租税法秩序を維持し正義を具現する。」と述べられて、裁判所が最終的解釈者として正義を具現化すると指摘されている。つまり、最高裁の判断を検討分析することは有益である。同・前掲注 10・18 頁。

<sup>205</sup> 前掲注 114 参照。

<sup>206</sup> 増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 巻 5 号 19 頁（2010）。

<sup>207</sup> 最判平成 22 年 3 月 2 日民集 64 巻 2 号 420 頁・LEX/DB25441824。

の額から、所得税法 205 条 2 号、施行令 322 条所定の控除額として、5,000 円に半月間の全日数を乗じて計算した金額を控除するなどして源泉所得税額を計算し、その金額に近似する額を各法定納期限までに納付していた。

租税行政庁 Y は、各ホステスの本件各集計期間中の実際の出勤日数が施行令 322 条の「当該支払金額の計算期間の日数」に該当するとして、源泉所得税納付額との差額について納税の告知及び不納付加算税の賦課決定を X に行ったのに対し、X がこれらの処分を取消しを求めて出訴した。

本件の争点は、施行令 322 条にいう「当該支払い金額の計算期間の日数」とは、各集計期間のうち各ホステスの出勤日数か、各集計期間の全日数かである。

X は、期間を文理により解釈し、対象期間の初日から最終日までの全日数を意味すると主張し、一方、Y は、その期間の実稼働日数（出勤日数）を意味すると主張した。

最高裁は、「一般に、『期間』とは、ある時点から他の時点までの時間的隔たりといった、時的連続性を持った概念であると解されているから、施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間』も、当該支払金額の計算の基礎となった期間の初日から末日までという時的連続性を持った概念であると解するのが自然であり、これと異なる解釈を採るべき根拠となる規定は見当たらない。」として、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではなく、原審のような解釈を採ることは、文言上困難であるのみならず、ホステス報酬に係る源泉徴収制度において基礎控除方式が採られた趣旨は、できる限り源泉所得税額に係る還付の手数を省くことにあったことが、立法担当者の説明等からうかがわれるところであり、この点からみても、控訴審のような解釈は採用し難い。」として、「ホステス報酬の額が一定の期間ごとに計算されて支払われている場合においては、施行令 322 条にいう『当該支払金額の計算期間の日数』は、ホステスの実際稼働日数ではなく、当該期間に含まれるすべての日数を指すものと解するのが相当である。」としたうえで「本件においては、上記の『当該支払金額の計算期間の日数』は、本件各集計期間の全日数となるものというべき

である。」として、原判決<sup>208</sup>の破棄差戻しをした<sup>209</sup>。

本判決の意義は、施行令 322 条にいう「当該支払金額の計算期間の日数」とは当該期間に含まれるすべての日数を指すことを明らかにした点にある<sup>210</sup>。

佐藤英明教授は、「現在の最高裁判例は、(中略)租税法規の解釈を文理解釈に限る、いわゆる厳格解釈の手法を採用していると考えられることができる。そのことを強く印象付けたのが、ホステス報酬源泉徴収事件(中略)である。」<sup>211</sup>と述べられて、本件が現在に至る最高

---

<sup>208</sup> 東京高判平成 18 年 12 月 13 日民集 64 卷 2 号 487 頁・LEX/DB28131960。東京高裁は、「当該支払金額の計算期間の日数」を「同一人に対し 1 回に支払われる金額」の計算要素となった期間の日数を指すと解し、実際の出勤日数であると判断した。いわば出勤日数説であるが、その理由として、「ホステス等の個人事業者の場合、その所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額(所税 27 条 2 項)であるから、源泉徴収においても、『同一人に対し 1 回に支払われる金額』から可能な限り実際の必要経費に近似する額を控除することが、ホステス報酬に係る源泉徴収制度における基礎控除方式の趣旨に合致する」として基礎控除における経費性の存在を認めた。その結果、本事案のように報酬の算定要素が実際の出勤日における勤務時間である場合には、「当該出勤日についてのみ稼働に伴う必要経費が発生すると捉えるのが自然であり、非出勤日をも含めた本件各集計期間の全日数について必要経費が発生すると仮定した場合よりも、実際の必要経費の額に近似する」とした。

<sup>209</sup> 下級審の判断が「期間」の解釈をめぐる、なぜ対立していたのかについて、岩崎政明教授は、「おそらくは、実際の出勤日数と解する下級審判決には、収入金額が出勤日数に基づいて計算されるのに、これに対応すべき必要費用が出勤日とは関係のない一定日数により計算されたのでは、費用収益対応の考え方に適合しないとか、あるいは基礎控除額が実際の必要経費額からかけ離れて多くなると源泉徴収義務者における徴収納付額が減少する結果となって適切でないといった徴税確保の配慮があったのではないかと推察される。」と述べられて、徴税確保の配慮から下級審判決が対立したのではないかと分析されている。同「判批」ジュリスト 1440 号 210 頁(2012)。また増田英敏教授は、「租税法が侵害規範であり、租税法律主義の要請を尊重し、租税法解釈は文理解釈によるべきであるとの立場を堅持する裁判官の下では、原告の主張が認容され、制度趣旨を強く解釈に反映させるべきことに重きを置く裁判官の下では被告国側の主張が認容された。」と述べられて、解釈の在り方に対する裁判官の考え方の本質的相違に求められることを分析されている。増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 卷 5 号 21 頁(2010)。

<sup>210</sup> 判例評釈として、佐藤英明「判批」別冊ジュリスト 207 号 30 頁(2011)、大淵博義「判批」ジュリスト 1421 号(2011)、高野幸大「判批」判時 2099 号 164 頁(2011)、藤谷武史「判批」税研 178 号 22 頁(2014)など参照。

<sup>211</sup> 佐藤・前掲注 116・347 頁。

裁判例において文理解釈の手法を採用することを強く印象付けたと指摘されている。そのうえで、同教授は「この最判は補助的に『基礎控除方式が採られた趣旨』に触れているものの、その判断の主要な根拠は、『期間』という語の日本語としての自然な意味にあることは明らかである。」<sup>212</sup>と述べられて、文理解釈は、日本語の自然な意味を重視することを明らかにされている。

林仲宣教授は「租税法の解釈のあり方は租税法律主義の下では拡張されるべきではない。そうすると、最高裁が『期間』という文言における時的連続性の意義を根底におき、同時に納税手続の簡素化という施行令 322 条の趣旨を確認した上で、別異に『期間』解釈をする根拠がないとして、全日数説を採用したことは妥当といえる。租税法律主義の原則を遵守する視点からは、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないとする最高裁の判決は、当然の帰結である。しかもこのことは租税法解釈の基本原則であることはいうまでもない。」<sup>213</sup>と述べられて、租税法律主義を遵守する視点から、文言を離れて解釈すべきではないことは、租税法解釈の基本原則であると指摘されている。

増田英敏教授は、「課税庁には解釈権は付与されているが、租税法規の規定の文言を離れ、趣旨解釈の名の下に恣意的課税を行うことは許されない。本件は、租税法律主義の存在を踏まえた租税法の解釈適用の在り方を確認した有益な事例であると評価できる。」<sup>214</sup>と述べられて、租税法律主義の下における租税法の解釈は趣旨解釈ではなく、文理解釈によるべきことを確認した有益な事例であると評価されている<sup>215</sup>。

また同教授は、制度趣旨から結論を導いた原判決について「文言の意味を明らかにするという文理解釈の過程を飛び越えて、制度趣旨から結論に論理的飛躍がなされていることに気づかざるを得ない。これらの判決には、制度趣旨をまず確認し、その制度趣旨を踏まえた結論を文言の解釈よりむしろ優先させていることが明確に見て取れる。」<sup>216</sup>と述べられて、文理解釈の過程を飛び越えて制度趣旨から結論に論理的飛躍をしていると批判されている。

すなわち、租税法律主義の下では、解釈の基本原則は、法の文言から離れるべきではないことであり、制度趣旨から解釈するというのは許されないのである。このように、原判決の文理解釈を検討せず制度趣旨をまず確認するという解釈手法は、解釈の基本原則から外れており批判されることが明らかになった<sup>217</sup>。

---

<sup>212</sup> 佐藤・前掲注 116・348 頁。

<sup>213</sup> 林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 2010 年 7 月号 59 頁（2010）。

<sup>214</sup> 増田・前掲注・24 頁。

<sup>215</sup> 一方、阿部泰隆教授は、『『みだりに』文理解を離れた解釈をするなどというだけの理由では不十分である。』と述べられている。同「租税法の解釈方法論－最高裁判例の分析と私見（上）（文理解釈・趣旨解釈から予測可能性重視へ）」税務事例 54 巻 9 号 86 頁（2022）。

<sup>216</sup> 増田・前掲注 209・22 頁。

<sup>217</sup> 岩崎政明教授は、「出勤日数に対応した実際の必要経費に近似する額を控除しなければ

そのほか、文理解釈を重視した判例は、比較的新しいものとして、最高裁平成 27 年 7 月 17 日判決（堺市溜池跡地事件）<sup>218</sup>がある<sup>219</sup>。固定資産税の納税義務者の該当性について、具体的には「現に所有する者」の解釈が争点とされた事件における最高裁判決は、上述のホステス源泉徴収事件最判を参照し、「租税法律主義の原則に照らすと、租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではないというべきである」として<sup>220</sup>、判決文上で租税法律主義から直接的に解釈の基本原則を導く表現となっている。

佐藤英明教授は、「本判決は、この 2 件の判決（筆者注：東京産業信用金庫事件<sup>221</sup>と上述のホステス報酬源泉徴収事件）を引用することによって、厳格解釈の立場が民集登載判決を先例とする判例の立場であると位置付けたことになる。本判決は民集には登載されていないが、現在の最高裁の判例として厳格解釈の手法が採用されており、それが租税法律主義に由来する考え方であることが明らかに示されている点で、きわめて重要な最高裁判決と考

---

ならないという政策をとるのであれば、課税当局はそれに対応できるような文言（たとえば、『支払金額の計算の基礎となった稼働日数』というような表現）に施行令 322 条の規定を改正すべきであろう。」と述べられて、政策的考慮をすとしても、まず第 1 に文言から理解できるように改正すべきと提言している。同・前掲注 209・210 頁。

<sup>218</sup> 最判平成 27 年 7 月 17 日判時 2279 号 16 頁・LEX/DB25447356。堺市の各土地は、いずれも所在地区の住民の総有財産として財産台帳に登録され、旧来、ため池等で入会地であったが、賦課期日の現況では、宅地又は雑種地等として第三者に賃貸等されていた。また、登記簿の権利部の登記はなく、表題部の所有者欄は大字某等と記載され、その財産の管理処分意思決定は、堺市の要綱等に基づき当該地区の関係自治会等の総会の決議によっていた。住民は、平成 19 年度から平成 20 年度に課税庁が各土地の固定資産税等の納税義務者を特定せず、賦課徴収を怠る事実の違法確認を求め、堺市の関係者各自に平成 15 年度から平成 18 年度の徴収権を時効消滅させたことによる堺市の損害額の支払を求めた住民訴訟である。

<sup>219</sup> 判例評釈として、長島弘「判批」税務事例 47 卷 10 号 41 頁（2015）、岩崎政明「判批」ジュリスト 1492 号 201 頁（2016）、林仲宣＝山本直毅「判批」税理 65 卷 7 号 214 頁（2022）など参照。

<sup>220</sup> 金子宏教授は、堺市溜池跡地事件を「租税法律主義にかんがみ、地方税法 343 条 2 項後段の所有者の意義を類推適用によって拡張することは許されないと判示した例」として紹介されている。同・前掲注 3・123 頁。

<sup>221</sup> 最判昭和 48 年 11 月 16 日民集 27 卷 10 号 1333 頁・LEX/DB21044401。裁判所は、「租税法の規定はみだりに拡張適用すべきものではない」として、譲渡担保による不動産の取得に信託財産の移転の際の規定を類推適用した原判決を破棄（自判）している。佐藤英明教授は、この判示について「一応、いわゆる厳格解釈の方向性を示しているようにも思える。」と述べられている。佐藤・前掲注 116・346 頁。

えるべきである。」<sup>222</sup>と述べられて、最高裁の判断は、租税法律主義に由来し厳格な文理解釈とするきっかけとなったと指摘されている。

以上のとおり、最高裁は「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と解釈の基本原則を明確にした。憲法 30 条と同 84 条を法的根拠とする租税法律主義の下では、租税法の解釈は原則として文理解釈によることとし、制度趣旨から解釈をはじめめることは許されないことが明らかとなった。

## 第 2 項 目的論的解釈等を重視した判例

目的論的解釈等を重視した判例を検証する。一時所得の金額の計算上控除可能となる所得税法 34 条 2 項にいう「その収入を得るために支出した金額」に会社負担支払保険料が含まれるかどうかを争われた最高裁平成 24 年 1 月 13 日判決<sup>223</sup>（法人負担保険料事件）である。

個人である X らは、その経営する法人が契約者となり、平成 8 年から同 10 年にかけて、生命保険会社との間で、被保険者を X ら、保険期間を 3 年又は 5 年、被保険者が満期前に死亡した場合の死亡保険金の受取人を法人、被保険者が満期日まで生存した場合の満期保険金の受取人を X らとする複数の養老保険契約<sup>224</sup>を締結した。法人は、各契約に基づき、同各契約に係る保険料を支払ったが、うち 2 分の 1 の部分は、X らに対する貸付金として経理処理し、その余の部分は、法人において保険料として損金処理（本件保険料経理部分）した。その後、平成 13 年から同 15 年の間に本件各契約の各満期日に、X らは満期保険金等の支払を受けた<sup>225</sup>。

---

<sup>222</sup> 佐藤・前掲注 116・349 頁。

<sup>223</sup> 最判平成 24 年 1 月 13 日民集 66 卷 1 号 1 頁・LEX/DB25444100。

<sup>224</sup> この保険契約は、従業員の福利厚生の一環として、全従業員を被保険者とし、死亡保険金の受取人を被保険者である従業員の遺族、満期の生存保険金の受取人を契約者である法人とした場合に、支払う保険料の半額を損金、半額を資産計上とするいわゆる「ハーフタックス」類似の保険契約である。ただし、この「ハーフタックス」と異なり、死亡保険金の受取人を契約者である法人、満期の生存保険金の受取人を被保険者である従業員（本件では役員）としたものである。長島弘「一時所得の計算における『その収入を得るために支出した金額』とは—東京地裁平成 27 年 5 月 14 日判決と最高裁平成 24 年 1 月 13 日判決—」税務事例 48 卷 8 号 21 頁（2016）。いわゆる「逆ハーフタックスプラン」である。

<sup>225</sup> 当時この逆ハーフタックスプランに関して、このプランに関しては、所得税、法人税の法令・通達は明示的な取扱いガイダンスを与えておらず、むしろ従来の法令・通達の文理解釈上は、個人の一時所得課税の軽減が可能であるとの解釈も可能であるかのように見られたことから、（課税処分リスクは認識されながらも）一種の法人にとっての租税計画商品ないしは満期保険金受取人にとっての節税商品として解説されてきたという経緯がある。青

Xらは、本件保険金等の金額を一時所得に係る総収入金額に算入し、本件支払保険料の全額が、所得税法 34 条 2 項にいう「その収入を得るために支出した金額」に当たるとして確定申告書を提出したが、各所轄税務署長 Y は、本件支払保険料のうち本件保険料経理部分はこれに当たらず、一時所得の金額の計算上控除できないとして、更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分をした。これに対し X が処分の取消しを求めて出訴した。

本件の争点は、本件支払保険料のうち、本件保険料経理部分は一時所得の金額の計算上控除できるか、具体的には、本件保険料経理部分が所得税法 34 条 2 項にいう「収入を得るために支出した金額」に当たるかどうかである。

最高裁は、「所得税法は、23 条ないし 35 条において、所得をその源泉ないし性質によって 10 種類に分類し、それぞれについて所得金額の計算方法を定めているところ、これらの計算方法は、個人の収入のうちその者の担税力を増加させる利得に当たる部分を所得とする趣旨に出たものと解される。一時所得についてその所得金額の計算方法を定めた同法 34 条 2 項もまた、一時所得に係る収入を得た個人の担税力に応じた課税を図る趣旨のものであり、同項が『その収入を得るために支出した金額』を一時所得の金額の計算上控除としたのは、一時所得に係る収入のうちこのような支出額に相当する部分が上記個人の担税力を増加させるものではないことを考慮したものと解されるから、ここにいう『支出した金額』とは、一時所得に係る収入を得た個人が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解するのが上記の趣旨にかなうものである。また、同項の『その収入を得るために支出した金額』という文言も、収入を得る主体と支出をする主体が同一であることを前提としたものというべきである。」とし、「一時所得に係る支出が所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したものといえる場合でなければならない」としたうえで、「所得税法施行令 183 条 2 項 2 号 (中略) が一時所得の金額の計算において支出した金額に算入すると定める『保険料…の総額』とは、保険金の支払を受けた者が自ら負担して支出したものといえる金額をいうと解すべきであって、同号が、このようにいえない保険料まで上記金額に算入し得る旨を定めたものということではできない。所得税法基本通達 34-4 も、以上の解釈を妨げるものではない。」とし、本人以外の負担した保険料は、「その収入を得るために支出した金額」に含まれないとした<sup>226</sup>。

このように本判決は、担税力に応じた課税 (租税公平主義) を求める租税法の立法目的を踏まえた租税法解釈に立脚すると、収入を得る主体と支出する主体とが同一であることが前提とされるとし<sup>227</sup>、満期保険金という収入を得た主体と保険料の負担者は同一であるべ

---

山慶二「法人が拠出する生命保険金の課税問題」TKC 税研情報 20 巻 6 号 74 頁 (2011)。

<sup>226</sup> 本判決には、須藤正彦裁判官の補足意見もある。

<sup>227</sup> 最高裁判決の調査官解説には、次のように記載されている。すなわち「同項の文言について判決が述べることを補足すると、同項が収入を得る主体と支出をする主体が同一で

きであり、法人が負担した保険料は同条が規定した「収入を得るために支出した金額」には該当しないとされた<sup>228</sup>。

本判決の意義は、所得税法 34 条 2 項の「収入を得るために支出した金額」の範囲を法解釈により確定するうえで、立法原理である『担税力に応じた課税』という租税公平主義を重視すべきか、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を求める租税法律主義を重視し、条文の文言に忠実な文理解釈によるべきか、という租税法解釈について最高裁が解釈態度を示した点にある<sup>229</sup>。

すなわち、所得税法の目的は担税力に応じた課税であり、収入を得る者の担税力を減殺させる要素は、その者が負担する経済的支出であることを確認した判決として、控除しうる支出か否かを判断するうえでは、収入の主体と支出の主体が一致することが前提とされるべきであり、その前提に立った解釈が所得税法の目的に適合するという解釈態度を示した<sup>230</sup>。

この判決を評価されている占部裕典教授は、「最高裁は（中略）いわゆる所得税法の趣旨・目的（つまるところ法的構造や租税理論等）を関係法令の解釈にあたり大きく考慮している。所得税法や上述関連法令の法的構造からすれば、所得税法 34 条 2 項で、収入を得た者と支出をした者が同一でなければならないとの前提が採られていると解するのが合理的であるといえよう（中略）。結局のところ下級審は『厳格な文理解釈』に立ち、最高裁は『緩やかな文理解釈』に立っていると評価することができよう。」<sup>231</sup>と述べられて、下級審の厳格な文理解釈<sup>232</sup>に対し、最高裁は趣旨目的を考慮した「緩やかな文理解釈」であるとされ、その

---

あることを前提としているという説示は、控除対象に係る同項の規定が、『その収入を得るため』に『支出された』という文言ではなく、『その収入を得るため』に『支出した』という文言となっていることを踏まえたものであろう。」と述べられて、『支出された』ではなく、『支出した』と規定しているため、主体は同一であると指摘されている。小林宏司「判解『最高裁判所判例解説 民事篇平成 24 年度（上）（1 月～2 月分）』10 頁（法曹会、2015）。

<sup>228</sup> なお、現在は、平成 23 年度税制改正による立法措置により解釈上の疑義は解消されている（所得税施行令 183 条 4 項等）。

<sup>229</sup> 増田・前掲注 201・6 頁。

<sup>230</sup> 増田・前掲注 201・6 頁。

<sup>231</sup> 占部裕典「判批」ジュリスト 1453 号 207 頁（2013）。

<sup>232</sup> 占部裕典教授は、租税法の解釈について「租税法の解釈をめぐっては、厳格な文理解釈による原文主義的アプローチと目的主義的アプローチとの間で緊迫した対立があり、租税法律主義からは、前者が採用されるべきであるとして、徹底した文理主義を主張する立場もありえよう。しかし、租税法といえども『文理解釈』のもとでも租税法規定はその立法趣旨・目的を考慮して、所得税法や個別規定の基本構造を破損しないように解釈されるべきことは当然であるといえよう。」と述べられて、文理解釈のもとでも趣旨目的を考慮し、法規の基本構造を破損しないよう解釈すべきと指摘されている。同・前掲注 139・245 頁。このよ

違いを指摘されている<sup>233</sup>。

一方で、品川芳宣教授は、「まず、上告審判決が、『所得税法 34 条 2 項にいう『その収入を得るために支出した金額』に該当するためには、それが当該収入を得た個人において自ら負担して支出したもの』に限られるべきとしている点については、所得税法上の『所得』が個人の経済的利得の全てを含むものとする包括的所得概念によって解されていることから理解できる。しかし、所得税法施行令 183 条 2 項 2 号では、『当該生命保険契約等に係る保険料又は掛金の総額』を控除し得るとしているのであるから、『係る』という文言が負担者を問わず支払保険料等の総額を意味するようにも解され、そのことが逆に所得税法 34 条 2 項にいう『支出した金額』を広く解釈する余地を与えることになる。」<sup>234</sup>と述べられて、「係る」の文言が負担者を確定することが不可能であり、逆に広く解釈する余地を与えたと整理されている。また同教授は「文理上の論拠を明確にしていない。その点において、上告審判決は、説得力を欠いているといえる。」<sup>235</sup>と述べられて、文理上の根拠を示すべきであると指摘されている<sup>236</sup>。

増田英敏教授は、「法は『収入を得るために支出した金額』と定めるのみで、その支出の負担者がだれかによることを明文で定めていない。にもかかわらず控除の可否の考慮要件に負担の存否を保険料に加えることは、文言にない意味内容を要件に加えることになり、条

---

うに同教授は文理解釈を原文主義的アプローチではなく、目的主義的アプローチの立場をとっていることが明らかである。同・前掲注 139・はしがき v 頁参照。

<sup>233</sup> 占部裕典教授は、「法令の趣旨・目的と矛盾する文字どおりの『文理解釈』（厳格な文理解釈）は、（中略）予見可能性や法的安定性の確保といった視点からは、厳格な文理解釈が支持されるべきであるとの見解も存するが、そのような解釈はそもそも租税法律主義や租税平等主義が許容するところではないといえよう。租税法律主義至上主義のもとで租税法規の立法趣旨・目的を無視して厳格な文理解釈を行った結果、ばかげた結果（著しく不合理な結果）が生じたとしても許容されると解することは、むしろ、租税法律主義や租税平等主義に反するものとなろう。立法趣旨・目的からすればその規定の意義が明らかであるのに、『厳格な文理解釈』の結果、そのような立法趣旨に沿った解釈がとれず、納税者に不利益を課すことはそもそも租税法律主義の予定するところではない。そのような解釈は本末転倒である。」と述べられて、厳格な文理解釈により、納税者に不利益になる懸念があると指摘されている。同・前掲注 139・245 頁以下。

<sup>234</sup> 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 21 巻 4 号 157 頁（2012）。

<sup>235</sup> 品川芳宣「判批」税研 165 号 93 頁（2012）。

<sup>236</sup> この点について小林宏司氏は、「本判決が、所得税基本通達 34-4 をどのように理解すべきかについて具体的に述べていないのは、それが通達であってその解釈内容が法令の解釈を拘束するものではないからである。」と述べられて、通達の解釈内容は、法の解釈を拘束するものではないから説示していないと指摘されている。同・前掲注 227・15 頁。

文の拡大解釈に該当するものであり、租税法律主義の下においては許容されない<sup>237</sup>と述べられて、条文の文言に定めていない意味内容を要件とすることは許されないと指摘されており、本判決を批判的に捉えられて<sup>238</sup>、厳格な文理解釈をした原審の判決を支持しされている<sup>239</sup>。

ところで、本判決直後の最高裁平成 24 年 1 月 16 日判決<sup>240</sup>も同様の判断が下された。ただ各高裁では、判断は異なっていた。本件の最判平成 24 年 1 月 13 日の原審判決は、支払保険料の全額が控除できるとした全額控除説、つまり文言通り解釈する租税法律主義を重視した判決<sup>241</sup>に対し、本判決直後の最判平成 24 年 1 月 16 日の原審判決である福岡高裁平成 22 年 12 月 21 日判決<sup>242</sup>は、支払保険料のうち本人が負担した部分のみ控除できる本人

---

<sup>237</sup> 増田・前掲注 209・6 頁。

<sup>238</sup> 増田・前掲注 1・466 頁。

<sup>239</sup> 増田英敏教授は「租税法律主義の下では、条文の文言を文理解釈する以外にない。このことを確認したのが本判決（筆者注：原審判決）といえる」と述べられて、厳格な文理解釈をとるべきであると指摘されている。同・前掲注 209・7 頁。

<sup>240</sup> 最判平成 24 年 1 月 16 日判決裁時 1547 号 16 頁・LEX/DB25444111。こちらは支払保険料の 2 分の 1 を役員報酬として損金処理している事案である。

<sup>241</sup> 第 1 審・原審両判決は、租税法律主義のもとで、租税法規の解釈に当たっては、法令の文言が重視されるべきであるところ、課税対象となる納税者側の社会生活上の事象は千差万別であるから、それらの全てを法令により明確かつ一義的に規定することは不可能であり、公正な租税の実現の必要性も考慮すると、法令の趣旨・目的、租税の基本原則、税負担の公平性・相当性等を総合考慮し、法的安定性、予測可能性を損なうことのない限度で、租税法令を客観的、合理的に解釈することも許されるというべきであると判示する。また、通達の文言、趣旨及びその合理性等も十分に検討した上で、租税法令の解釈を行うことも許容する。そのうえで、所得税法 34 条 2 項の文言だけからは、先に述べた問題が解決できないところ、所得税法施行令 183 条 2 項 2 号本文は、生命保険契約等に基づく一時金が一時所得となる場合、保険料又は掛金の「総額」を控除できるものと定めており、同文言を素直に読むと、所得者本人負担分に限らず保険料等全額を控除できると解釈せざるを得ないと判断する。占部・前掲注 231・207 頁。判例評釈として、増田・前掲注 209・6 頁以下、岩崎政明「判批」ジュリスト 1407 号 174 頁（2010）など参照。

<sup>242</sup> 福岡高判平成 22 年 12 月 21 日・LEX/DB25443549。福岡高裁は、所得税は基本的に個人の所得に対する租税であることを確認したうえで、「法 34 条 2 項の文理解釈としても、同項が、『支出された』とは規定せず、『支出した』と規定しているのは、『その収入を得』た者と『支出した』者とが同一人であることを前提にするものと解するのが自然である。法 34 条 2 項所定の「その収入を得るために支出した金額」には、これを修正する法令の規定が存するなどの特段の理由がない限り、一時所得の所得者本人が負担した金額に限られ、それ以外の者が負担した金額は含まれないと解するのが相当である。そして、このことは、所

負担分控除説、つまり制度趣旨を踏まえた解釈をする租税公平主義を重視した判決であった。しかし両最高裁判決は、上述の同一の論理により、法人損金処理保険料が「収入を得るために支出した金額」に当たらないとした。

増田英敏教授は、最判平成 24 年 1 月 16 日判決について、「租税法は侵害規範であるところから租税法律主義の下で厳格な文理解釈が求められる。本件の『収入を得るために支出した金額』の文言は一義的明確に規定されたものと評価できる。同条文は明確な文言により規定されたものであり、文理解釈により十分にその意義を明らかにできるにもかかわらず、なぜ立法目的や趣旨を踏まえた解釈が要求されるのか、理解に苦しむところである。

納税者は、税法の条文が明確に規定されているという状況の下で申告納税できる権利を憲法原理である租税法律主義により保障されているはずである。納税者の予測可能性は明確な条文により担保されているのである。」<sup>243</sup>と述べられて、文理解釈により「収入を得るために支出した金額」の意義を明らかにできることから、解釈において趣旨目的は要求されないと指摘されている。

そのほか目的論的解釈等を重視した判例では、規定の趣旨を踏まえて解釈した最高裁平

---

得概念の本質的要素であるとともに（『所得』という文言自体がこの趣旨を内包しているのであって、限定解釈ではない。）、所得税法の根幹をなす基本原則を構成する。（中略）所得税法施行令 183 条 2 項 2 号における「総額」という文言は、負担者が複数存在する場合にその複数の者が負担した金額の合計額を示す趣旨ではなく、特定の負担者が負担した金額について、当該年度に支払った分だけでなく、過去に支払った分も合わせた複数年分の金額の合計額を示す趣旨のものと解するのが自然である。所得税基本通達 34-4 は、本文のみならず注書きも併せて実質的に解釈すれば、形式文言はともかく、一時所得の金額の計算上控除することができる金額は、給与課税等をされることにより所得者本人が負担した金額とする趣旨のものと解するのが相当である。これによって、法 34 条 2 項及び令 183 条 2 項 2 号の解釈とも整合するのであって、基本通達 34-4 に、上記各法令の解釈と異なる立法者の意思が示されているということとはできない。」とし、所得税は個人単位で担税力を把握する租税であるから、所得の基礎となる収入及び支出も個人単位で把握すべきとし、一時所得の所得者本人が負担した金額に限られると判断した。青山慶二教授は、この判断を「所得税法の一般規定を根拠に、所得税法を支配する包括的所得概念の具体的解釈を個別事案において適用するという米国の手法である。」（同・前掲注 225・76 頁）と述べられている。判例評釈として、林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 2011 年 5 月号 82 頁（2011）など参照。

<sup>243</sup> 増田・前掲注 201・6 頁。

成 18 年 6 月 19 日判決<sup>244</sup>（ガイアックス<sup>245</sup>事件）、租税法規が拡張解釈された最高裁平成 9 年 11 月 11 日判決<sup>246</sup>（レーシングカー事件）などがある。

以上のとおり、ホステス報酬源泉徴収事件からわずか約 2 年後に最高裁は、文理解釈が原則とされる租税法において、租税公平主義を優先させる判決を下したことが確認できた。法人負担保険料事件判決は、「負担者がだれか」ということを規定していない以上、文言にない負担者を要件に加えるのは、まさに条文の拡張解釈に該当する。租税法の解釈は租税法律主義の下で文理解釈が原則であるが、文言から意義内容が明らかにされるべきであり、それが解釈の基本原理である。負担者は明らかにされていないことが、法の不備だとしたら、その法の不備を解釈・適用に持ち込むべきではない。本判決は、拡張解釈であるとして租税法律主義の観点から批判される結果となった。

---

<sup>244</sup> 最判平成 18 年 6 月 19 日判時 1940 号 120 頁・LEX/DB28111290。本件の争点は、軽油引取税の課税対象となる「炭化水素油」が法において「炭化水素とその他の混合物」と定義されていたところ、炭化水素の含有割合が 33.7～46.8%にすぎない本件燃料であるガイアックスが、地方税法上の「炭化水素油」に該当するかどうかである。最高裁は、「軽油引取税は、本来、軽油を燃料とする自動車の利用者が道路整備の受益者であることから、道路に関する費用に充てることを目的として軽油の引取りを課税の対象とするものであったところ、本件各規定は、軽油以外の『炭化水素とその他の物との混合物』であっても自動車の内燃機関の燃料とされるものについては、その販売等を軽油引取税の課税の対象とすることによって税負担の公平を図ろうとしたものである。このような本件各規定の趣旨やその文理に照らせば、本件各規定にいう『炭化水素とその他の物との混合物』とは、炭化水素を主成分とする混合物に限らず、広く炭化水素とその他の物質と混合した物質をいうと解するのが相当である。」として、ガイアックスが「炭化水素油」に該当するとした。判例評釈として、林仲宣「判批」税 64 卷 11 号 120 頁以下（2009）など参照。

<sup>245</sup> ガイアックス(GAIAX)とは、かつて日本で販売されていた、自動車用の高濃度アルコール燃料のブランド名である。日本の自動車は、このような高濃度アルコール燃料を用いるように製造されておらず、技術的にいくつかの問題が指摘されていたが、平成 15 年 8 月以降、揮発油等の品質の確保等に関する法律によりその販売が禁止されている。中里実「判批」税研 148 号 45 頁参照。

<sup>246</sup> 最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 卷 2 号 421 頁・LEX/DB28022346（レーシングカー事件）は、拡張解釈という用語は使用していないものの、拡張解釈によるものと評価している。金子・前掲注 3・123 頁。これは、廃止前の物品税法で課税物品とされていた「小型普通乗用自動車」に競争用自動車が含まれるかが問題とされたもので、最高裁は「その性状、機能、使用目的等を総合すれば、乗用以外の特種の用途に供するものではないというべきであり、普通乗用自動車に該当するものと解すべきである」とした。

### 第3項 文理解釈と目的論的解釈の関係性

これまで、文理解釈を重視した判決と目的論的解釈などを重視した判決を概観した。前者は租税法律主義を尊重し、後者は租税公平主義を尊重する傾向にある。

現状の最高裁の判断は、文理解釈での判断と目的論的解釈での判断が混在している<sup>247</sup>。そこで以下では、文理解釈と目的論的解釈などの関係性を整理する。

租税法の解釈が、文理解釈により厳格になされる理由は、租税法が侵害規範であるため、租税法律主義により租税行政庁の恣意的課税を阻止するということを憲法が命じており、租税法律主義の要請を形骸化させないためである。類推解釈や拡大解釈、縮小解釈が許容されると、解釈する側の力の大きさにより、法解釈の幅が決められて、恣意的課税を許す結果となる。恣意的課税阻止のために租税法の解釈・適用は、文理解釈によるべきである<sup>248</sup>。

仮に厳格な法解釈がなされず、目的論的解釈や趣旨解釈の名の下に、「法文から離れた自由な解釈が許容されるとするならば、そのような解釈に基づく税法の適用は、法律に基づく課税とはいえ、したがって、租税法律主義が税法の解釈を通じて潜脱され破綻してしまうことになるからである。税法は強行法規であり侵害規範であるから、最も説得力のある権威

---

<sup>247</sup> 佐藤英明教授は、文理解釈で判断した判例と目的論的解釈で判断した判例を分けたポイントは、その解釈の対象となる日本語が、一般の日本語話者の間に共通の理解があるか否か、端的に言えば熟しているか否かであると指摘している。具体的には、ホステス報酬源泉徴収事件とガイアックス事件を比較したうえで、すなわち、「用いられた語の日本語としての自然な意味が重複されたホステス報酬源泉徴収で解釈の対象となったのは『期間』という語である。これは『受付期間』『セールス期間』などのごく普通に日本語として用いられる語であって、その意味内容については日本語話者の間で共通の理解がある。いわば『熟した語』であると言ってよい。これに対して、ガイアックス事件で解釈の対象とされたのは『炭化水素油』という語である。これは理系の学問分野では一般的に用いられる語かも知れないが、日本語として一般の日本語話者の間に共通の理解がある語とは言えない。このように日本語として『熟していない』ないしは『こなれていない』語については、その語の意味内容について一般的な共通理解が存在しないことから、その解釈については制度の趣旨等が重視される、と考えれば、ガイアックス事件とホステス報酬源泉徴収事件を整合的に解釈することができる。」と述べられて、その語の意味内容について一般的な共通理解が存在するかしないかであると指摘されている。同・前掲注 116・350 頁以下。また同教授は、法人負担保険料事件の「その収入を得るために支出した金額」については、「これはまさしく現行所得税法が作り出した概念であり、それ以前に『日本語としての自然な意味』が確立するはずのない語句であることは明らかである。このような場合に、規定や制度の趣旨を参照した解釈が採用されることになる。」と述べられて、熟していないないしはこなれていない語として判断され趣旨を考慮すると指摘されている。同「判批」判例時報 2365 号 156 頁、同 158 頁注 9 参照。

<sup>248</sup> 増田・前掲注 201・10 頁以下。

的論拠とされる法文および文言に忠実な文理解釈こそが、厳格な解釈の要請に最もよく適合する」<sup>249</sup>のである。すなわち、租税法の解釈は、何よりもまず租税法規の法文および文言が重視されなければならない。

文言を重視しその文言に忠実に解釈するとは、条文が「日本語という自然言語で書かれている以上、その言語慣用や通常用語法に従って、個々の法規の意味すなわち規範が解明されなければならない」<sup>250</sup>ことを意味する。法規の文言に忠実にという意味をこのように理解し、「租税法規の意味内容について、広く納税者の間に共通の理解が成立ししかも解釈の『客観化』や予測可能性・法的安定性の確保にも資することになる。このことは、民主主義国家、特に申告納税制度における税法の解釈のあり方として、望ましいことである」<sup>251</sup>と評価できる。

一方、租税法律主義の下では目的論的解釈もしくは趣旨解釈は許容されないのか。租税法が侵害規範であり、その解釈は原則文理解釈によるべきであり、拡張解釈や類推解釈は許容されない。しかし、「文理解釈により意味内容を明らかにすることが困難な場合に、規定の趣旨目的に照らしてその意味内容を明らかにしなければならないことはいうまでもない」<sup>252</sup>とされる。そうすると、その趣旨解釈もしくは目的論的解釈の許容される限界線を明らかにしておく。

租税法律主義の下における目的論的解釈もしくは趣旨解釈が許容されるのは、「文理解釈の結果なお複数の解釈可能性が残る場合には、租税法律主義の下でも、租税法規の趣旨・目的すなわち租税立法者の価値判断を参酌して、租税法規の意味内容を一義的に確定することが許されるし、むしろ、確定しなければならない。」<sup>253</sup>との考え方が最も妥当なものといえよう。

すなわち、文理に則して解釈することが原則であるが、その結果、複数の解釈可能性があれば、租税法の条文の文言の意味内容を明らかにし、誰もが納得できるよう普遍化する作業をしなければならない。それが法の解釈であり、法の目的である正義の実現に合致する。条文の文言を離れて、換言すると、文理解釈のフィルターを通さずに法の趣旨や目的を重視した解釈を趣旨解釈として許容すると、租税法律主義の要請である法的安定性と予測可能性が法解釈の名の下に阻害されてしまう<sup>254</sup>。

以上のとおり、文理解釈と目的論的解釈もしくは趣旨解釈の関係性は、租税法律主義の下、文理解釈が原則であり目的論的解釈などは、あくまでも文理解釈の補完として位置づけら

---

<sup>249</sup> 谷口・前掲注 44・44 頁。

<sup>250</sup> 谷口・前掲注 44・46 頁。

<sup>251</sup> 谷口・前掲注 44・46 頁。

<sup>252</sup> 金子・前掲注 3・124 頁、同旨・同・前掲注 131・24 頁以下。

<sup>253</sup> 谷口・前掲注 44・46 頁。

<sup>254</sup> 増田・前掲注 201・11 頁。

れることが確認できた。つまり、解釈を目的論的解釈などからはじめると、租税法律主義の要請である法的安定性と予測可能性が法解釈を通じ後退してしまう。そこで文理解釈から行い、複数の解釈可能性があれば、法の趣旨等を考慮して条文の意味内容を確定させることが明らかにできた。

## 第2節 租税回避行為の否認をめぐる判例の検証—第Ⅱ類型

租税回避行為の否認について判例はいかなる判断を下してしているか検証する。住所の判定が争われた最高裁平成23年2月18日判決<sup>255</sup>（武富士事件）<sup>256</sup>である<sup>257</sup>。

消費者金融の会長とその妻が保有していたオランダ所在の子会社株式を香港居住の長男Xに贈与したことに對して、原処分庁Yが贈与時点のXの主たる生活の本拠地は日本にあったと認定し、1,157億円余の贈与税および加算税173億円余の課税処分がなされたことを不服としたXが出訴した。

本件の争点は、Xが贈与時点で国内に住所を有していたか否かである。株式贈与時点で受贈者であるXが国内に住所を有していたと認定されれば、贈与税の納税義務を負う。贈与時点当時の相続税法では国外財産を非居住者に贈与した場合には贈与税の納税義務者に該当しないとされていた。

贈与者が所有する財産を国外へ移転し、さらに受贈者の住所を国外に移転させた後に贈与を実行することにより、贈与税の負担を回避する方法が、平成9年当時に既に一般に紹介されており、Xらは、同年2月ころ、このような贈与税回避の方法を、弁護士から概括的な説明を受けていたことが訴訟過程で認定されている<sup>258</sup>。

すなわち、贈与時点でXの住所が日本と香港のいずれに所在していたか、という住所の認定にあたり、租税回避の意図を重視する、つまり事実認定に租税回避の意図を取り込むことにより、租税回避の個別否認規定によらず租税回避行為を否認することは可能かどうか、本件の本質的な争点である。また租税法独自の事実認定の要素として租税回避の意図を

---

<sup>255</sup> 最判平成23年2月18日判タ1345号115頁・LEX/DB25443124。

<sup>256</sup> 増田英敏教授は、「本件は、贈与税改正が予想されるとの情報を得た原告らが、弁護士、公認会計士の助言に基づいて、国外財産を国外居住者に贈与するという贈与税回避スキームを実行に移した、いわゆる租税回避事件であったといえよう。」と述べられている。同・「憲法秩序の維持と租税法律主義—注目最高裁判決を素材に—」公法の諸問題Ⅷ99頁（2013）。

<sup>257</sup> 本件は、借用概念論として用いられることが多い。例えば、瀧圭吾教授も「本判決は、借用概念の解釈に関する一事例として位置づけられると考えられる。」（同・「判批」ジュリスト1440号216頁（2012））と述べられている。しかし、判決文にて「贈与税回避」と表現されているように、本稿は、租税回避行為の否認をめぐる判例として取り扱う。

<sup>258</sup> なお、この方法による租税回避は、平成12年度税制改正で封殺されることになった。

再構成することが肯定されるかどうかが問われた事案であるという点で、租税法上の事実認定<sup>259</sup>の在り方が問われた事案である<sup>260</sup>。

東京地裁<sup>261</sup>は、Xは3年半ほどの期間中、香港に住居を設け、約65%に相当する日数を香港に滞在し、国内には約26%に相当する日数しか滞在していなかったのであるから、Xが日本国内に住所すなわち生活の本拠を有していたと認定することは困難であるとした。これに対し、東京高裁<sup>262</sup>は、香港における滞在日数を重視し、日本における滞在日数と形式的に比較してその多寡を主要な考慮要素としていずれが住所であるかを判断するのは相当でなく、納税者の生活の本拠は、国内自宅にあったものと認めるのが相当であるとした。

最高裁は、「法1条の2によれば、贈与により取得した財産が国外にあるものである場合には、受贈者が当該贈与を受けた時において国内に住所を有することが、当該贈与についての贈与税の課税要件とされている（同条1号）ところ、ここにいう住所とは、反対の解釈をすべき特段の事由はない以上、生活の本拠、すなわち、その者の生活に最も関係の深い一般的生活、全生活の中心を指すものであり、一定の場所がある者の住所であるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解するのが相当である（中略）」とし<sup>263</sup>、「Xは、本件贈与を受けた当時、本件会社の香港駐在役員及び本件各現地法人の役員として香港に赴任しつつ国内にも相応の日数滞在していたところ、本件贈与を受けたのは上記赴任の開始から約2年半後のことであり、香港に出国するに当たり住民登録につき香港への転出の届出をするなどした上、通算約3年半にわたる赴任期間である本件期間中、その約3分の2の日数を2年単位(合計4年)で賃借した本件香港居宅に滞在して過ごし、その間に現地において本件会社又は本件各現地法人の業務として関係者との面談等の業務に従事しており、これが贈与税回避の目的で伪装された実体のないものとはうかがわれないのに対して、国内においては、本件期間中の約4分の1の日数を本件杉

---

<sup>259</sup> 吉村典久教授も「本事件で当事者の争いの核心は、納税者の住所が国内にあったのか否かという事実認定の問題である。」と述べられている。同「判批」税研178号32頁(2014)。

<sup>260</sup> 増田英敏「判批」ジュリスト1454号116頁(2013)。

<sup>261</sup> 東京地判平成19年5月23日訟月55巻2号267頁・LEX/DB28131535。

<sup>262</sup> 東京高判平成20年1月23日判タ1283号119頁・LEX/DB25501206。

<sup>263</sup> 居住意思の問題について、高野幸大教授は「一審判決は、『補充的な考慮要素にとどまる』とするのに対して、控訴審判決は生活の本拠の認定に際し『居住者の言動等により外部から客観的に認識することができる居住者の居住意思を総合的に判断』すべきであるとするが、本件判決は、生活の本拠について居住意思に言及することなく『客観的に生活たる実体を具備しているか否かにより決すべきものと解す』べきであると判示する。生活の本拠の認定について、本判決はより明確に客観説を採用したものと解される。」と述べられて、客観的事実で判断していると整理されている。同「判批」民商法雑誌145巻4=5号546頁以下(2012)。同旨、淵圭吾「判批」ジュリスト1422号107頁(2011)。

並居宅に滞在して過ごし、その間に本件会社の業務に従事していたにとどまるというのであるから、本件贈与を受けた時において、本件香港居宅は生活の本拠たる実体を有していたものというべきであり、本件杉並居宅が生活の本拠たる実体を有していたということとはできない。」とした。そのうえで、「一定の場所が住所に当たるか否かは、客観的に生活の本拠たる実体を具備しているか否かによって決すべきものであり、主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではないから、上記の目的の下に各滞在日数を調整していたことをもって、現に香港での滞在日数が本件期間中の約3分の2（国内での滞在日数の約2.5倍）に及んでいるXについて前記事実関係等の下で本件香港居宅に生活の本拠たる実体があることを否定する理由とすることはできない。このことは、法が民法上の概念である『住所』を用いて課税要件を定めているため、本件の争点が上記『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結であるといわざるを得ず、他方、贈与税回避を可能にする状況を整えるためにあえて国外に長期の滞在をするという行為が課税実務上想定されていなかった事態であり、このような方法による贈与税回避を容認することが適当でないというのであれば、法の解釈では限界があるので、そのような事態に対応できるような立法によって対処すべきものである。そして、この点については、現に平成12年法律第13号によって所要の立法的措置が講じられているところである。」とし、本件各処分は違法としてXについて贈与税の納税義務はないとした。

須藤正彦裁判官の補足意見は「一般的な法感情の観点から結論だけを見る限りでは、違和感も生じないではない。しかし、そうであるからといって、個別否認規定がないにもかかわらず、この租税回避スキームを否認することには、やはり大きな困難を覚えざるを得ない。けだし、憲法30条は、国民は法律の定めるところによってのみ納税の義務を負うと規定し、同法84条は、課税の要件は法律に定められなければならないことを規定する。納税は国民に義務を課するものであるところからして、この租税法律主義の下で課税要件は明確なものでなければならず、これを規定する条文は厳格な解釈が要求されるのである。明確な根拠が認められないのに、安易に拡張解釈、類推解釈、権利濫用法理の適用などの特別の法解釈や特別の事実認定を行って、租税回避の否認をして課税することは許されないというべきである。そして、厳格な法条の解釈が求められる以上、解釈論にはおのずから限界があり、法解釈によっては不当な結論が不可避であるならば、立法によって解決を図るのが筋であって（中略）、裁判所としては、立法の領域にまで踏み込むことはできない。後年の新たな立法を遡及して適用して不利な義務を課すことも許されない。結局、租税法律主義という憲法上の要請の下、法廷意見の結論は、一般的な法感情の観点からは少なからざる違和感も生じないではないけれども、やむを得ないところである。」と述べられている<sup>264</sup>。

---

<sup>264</sup> 宮崎裕子氏は、「須藤補足意見に言う『一般的な法感情として感じる違和感』を、生のまま課税要件として採用することも困難である。そもそも、課税要件は、それを充足するか否かによって課税上の効果を異ならせるという意味で、境界線を引くという機能を持つもの

本判決の意義について、増田英敏教授は、「租税回避と認定されると根拠規定がなくても否認できるとしてきた、従来からの課税庁の租税行政の姿勢に最高裁判所が NO を突き付けたという点にある。租税法律主義の下では租税回避であっても個別否認規定が存在してはじめて否認できるとする通説的理解を否定すべきでない。巨額の贈与税回避を図った行為は許せない、といった論調に同調し租税法律主義を軽視することは、今後の課税当局の恣意的課税を助長することになりかねない。」<sup>265</sup>と述べられている。すなわち、租税法律主義の下では、通説的理解のとおり、租税回避の否認は個別的否認規定が必要であることを確認したうえで、租税法律主義を軽視すると恣意的課税につながる恐れがあると指摘されている。

林仲宣教授は、「裁判所も指摘するように、多額の課税回避は一般論としては納得できないことは否定しない。しかし補足意見が如実に示しているように租税法律主義の厳格な適用は、法令遵守による租税負担の公平を期待する見地からすれば、至極当然の結論というべきである。」<sup>266</sup>と述べられて、租税法律主義を厳格に適用することで租税負担の公平に帰するので、本判決を至極当然の結論と指摘されている<sup>267</sup>。

本件は、約 1,600 億円（還付加算金を含めると 2,000 億円と報道されていた）もの税金を回避させてよいのかという「国民感情」が当然あふれでてくるかもしれない。しかし最高裁は、それでも租税法律主義の観点から、法改正をしない限り、つまり個別的否認規定がない限りは、課税はできないとした<sup>268</sup>。

---

である。同意見になぞらえて比喩的に言えば、『租税回避』というのは、課税要件を法律で定めた結果生じるその境界線を越えていないのに、越えているのではないかという違和感を生じさせる現象ということになるだろうが、その違和感の程度は必ずしも一様ではなく、幅もあるからである。それにも拘わらず、立法論としてはその違和感を解消させるべきであると考えるのであれば、立法により個別にその課税要件を改正し、あるいは新たな課税要件を明確に設けて境界線の位置を変えることによって適正化をはかることを第一に考えるべきであり、かつ新たに設ける境界線もまたそれ自体明確でなければならない。そうしなければ、租税法律主義の下において納税者にとっての課税の正当性が担保されず、法的安定性も予測可能性も確保されないことになるからである。」と述べられている。同「一般的租税回避否認規定－実務家の視点から〈国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える〉」ジュリスト 1496 号 42 頁（2016）。

<sup>265</sup> 増田・前掲注 256・111 頁。

<sup>266</sup> 林仲宣「判批」法律のひろば 64 巻 4 号 47 頁（2011）。

<sup>267</sup> また林仲宣「住所の本質－武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報 2011 年 5 月号 148 頁（2011）は、住所の定義を、本事案以外の住所が争点となった複数の裁判例を用いて検討している。同事件の意義を考察するうえで参照されたい。

<sup>268</sup> 木山泰嗣「判批」税経通信 66 号 6 号 196 頁（2011）。同教授は「個別否認規定がなく、法解釈では限界がある場合については、租税法律主義を貫くことを明確にした最高裁判決であり、法解釈を争うことが多い税務訴訟に、今後大きな影響を及ぼす可能性があると考え

巨額の租税回避行為が推認できようとも、法解釈の名の下に租税回避行為を阻止するという租税行政庁の法解釈の限界を超えた法創造行為に歯止めをかけたのである<sup>269</sup>。

須藤正彦裁判官の補足意見は、租税法律主義の本質を捉えてられている。憲法 30 条、同 84 条を法的根拠としている租税法律主義は、課税要件法定主義を内容とするから、厳格な文理解釈をせず、拡張解釈などを行い、個別否認規定がないにもかかわらず、租税回避行為の否認をすることは、当然できないのである<sup>270</sup>。

また、住所の認定にあたり、「主観的に贈与税回避の目的があったとしても、客観的な生活の実体が消滅するものではない」として、「『住所』概念の解釈適用の問題となることから導かれる帰結である」とし、結果として贈与税回避の意図は、解釈に影響しなかった<sup>271</sup>。

租税回避の意図について、清永敬次教授は「租税回避の概念要素として租税回避の意図を含めるかどうかについては、結果として生ずる租税負担の軽減ないし排除が負担公平の見地から問題となるのであって、回避意図があるかどうかは重要でないから、租税回避の概念としては租税回避の意図を含めないのが適切であろう。」<sup>272</sup>と述べられて、租税回避の意図は、租税回避の概念として含めず、否認規定の解釈においても考慮しないことを明らかにされている。

以上で明らかにしたとおり、第 I 類型の判例では、文理解釈を重視した判決と目的論的解釈などを重視した判決を概観し、前者は租税法律主義を尊重し、後者は租税公平主義を尊重する傾向にあり、最高裁の判断は、文理解釈での判断と目的論的解釈での判断が混在していることが明らかとなった。ただ、ホステス報酬源泉徴収事件判決において、法の解釈手法について、最高裁は、「租税法規はみだりに規定の文言を離れて解釈すべきものではない」と

---

る。」と述べられている。同・同・同頁。

<sup>269</sup> 増田英敏「2 つの最高裁判決の意義と射程－武富士事件と長崎年金事件の検証」税務弘報 2011 年 8 月号 155 頁以下 (2011)。また同教授は、「租税法実務の基本問題について租税法律主義を厳格に適用する姿勢を明示したものと解することができるものであり、その射程は租税法実務の全般に及ぶものと評価することができよう。」と述べられて、租税法律主義の厳格適用の射程は、租税法実務全般に及ぶと明確にされている。同・同・159 頁。

<sup>270</sup> 淵圭吾教授は、「本判決のような相続税・贈与税回避の真の問題点は、財産および個人の両方が国外に移転することではなくて、外国においても課税を受けなかった財産または個人が再び国内（正確に言えば、日本の課税管轄権）に戻ってくるにもかかわらず、その際に適正な相続税・贈与税の課税が行われなかったことにある。」と述べられて、課税のタイミングの問題も指摘されている。同・前掲注 257・216 頁。

<sup>271</sup> 吉村典久教授は、「もっとも、住所の認定に当たって客観的事実の検討の積み上げによる総合判断が不可欠である以上、法律審であるという最高裁判所の特質を考慮すれば、破棄差戻しを行う選択肢もあったように思われる。」と述べられている。同・前掲注 259・33 頁。

<sup>272</sup> 清永・前掲注 5・44 頁以下。

解釈の基本原則を明確にした。これは租税法が侵害規範であるから、憲法 30 条、同 84 条を法的根拠とする租税法律主義の下で厳格な文理解釈が要求され、複数の解釈が存在した場合には、目的論的解釈などにより意義内容を確定させるのである。文理解釈をせず目的論的解釈から行った法人負担保険料事件は、租税法律主義から批判される。それは、条文の文言から離れて解釈することにより、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性が後退してしまうからである。このように、目的論的解釈は文理解釈の補完的位置づけであることが確認できた。

第Ⅱ類型の判例では、巨額の租税回避行為が推認できようとも、法解釈の名の下に租税回避行為を阻止するという租税行政庁の法解釈の限界を超えた法創造行為に歯止めをかけたのだ。租税回避行為の否認手法について、租税法律主義は、課税要件を法律で定めることを要請しているから、巨額な租税回避行為だとしても、個別否認規定がない場合に、拡張解釈などの特別な法解釈にて、法の解釈の限界を超えた租税回避行為の否認は、租税法律主義の下では許容できないとした。また租税回避の意図は、租税回避の概念に含めず、否認規定の解釈においても考慮しないことが確認できた。

## 第 4 章 最近の最高裁判決の比較検討と新たな相克問題の顕在化

### 第 1 節 最近の最高裁判決の比較検討

これまで平成 9 年から同 27 年までの判決を検討したが、本節では、令和時代における最高裁判決の検討により、租税公平主義と租税法律主義の相克問題についてさらに検証する。具体的には、時代の変化とともに相克問題に対する最高裁の考え方に変化があったかを、最高裁令和 2 年 3 月 24 日判決<sup>273</sup>（いわゆるタキゲン事件）と最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決<sup>274</sup>（いわゆる総則 6 項事件）<sup>275</sup>の比較検討により明らかにする。

両判決は、争われた税目は異なるが、タキゲン事件では、所得税法 59 条 1 項の「その時における価額」が、総則 6 項事件では、相続税法 22 条の「取得時における時価」が争われた。時価とは、一般的に算定し難いので租税法実務では通達に依拠しており、具体的には財

---

<sup>273</sup> 最判令和 2 年 3 月 24 日判タ 1478 号 21 頁・LEX/DB25570798。

<sup>274</sup> 最判令和 4 年 4 月 19 日金融法務事情 2192 号 68 頁・LEX/DB25572099。

<sup>275</sup> 本判決は、さまざまな呼び名が存在する。笹岡宏保氏は「札幌事件」としている。同「令和 4 年 4 月 19 日付最高裁判決と今後の評価通達 6 の実務運用（上）」税理 65 巻 8 号 163 頁（2022）。酒井克彦教授は「タワマン評価事件」としている。同「いわゆるタワマン評価事件に関する諸論点（上）－最高裁令和 4 年 4 月 19 日第三小法廷判決－」税理 66 巻 1 号 191 頁以下（2023）。本稿においては、「総則 6 項事件」と定義する。

産評価基本通達（以下、評価通達）<sup>276</sup>により評価している。

以下では、両判決の共通項である評価通達による評価の可否に着目し、両判決の判断基準を比較検討することで、問題点の明確化を図る。

## 第1項 最高裁令和2年3月24日判決（タキゲン事件）

金属製品等の製造販売業である A 社<sup>277</sup>の代表取締役であった B（A 社の発行済株式 15.88%、B の親族との合計で 22.79%保有していた）は、平成 19 年 8 月に金銭貸付業等である C 社に対し、A 社株式のうち 72 万 5,000 株（以下、本件株式）を、配当還元方式により算定した 1 株当たり 75 円で譲渡した（以下、本件株式譲渡。本件株式譲渡により B と親族の持分比率は合計で 14.91%となった。）。同年 12 月に B は死亡し、相続人である X らは、B の平成 19 年分の所得につき、株式譲渡に係る譲渡所得の収入金額を、その代金額と同額の 1 株当たり 75 円として、所得税申告書を提出した。

税務署長は、株式譲渡時における株式の価額は類似業種比準方式により算定した 1 株当たり 2,990 円であるから、本件株式の譲渡対価は本件株式の価額の 2 分の 1 に満たず、本件株式譲渡は低額譲渡であり、所得税法 59 条 1 項 2 号にいう「著しく低い価額の対価」に該当するとして、各更正処分等をしたため、X らがこれらの処分の取消しを求めて出訴した<sup>278</sup>。

本件の争点は、本件株式譲渡が所得税法 59 条 1 項 2 号の低額譲渡に当たるか否か、換言すると、本件株式の価額を配当還元方式か類似業種比準方式かのいずれによって評価すべきかであり、具体的には、所得税基本通達（以下、所基通）59-6 の(1)の条件下における評価通達 188 の議決権割合の判定方法の合理性が争われている<sup>279</sup>。

本件株式のような取引相場のない株式の評価は、所基通 59-6 は、評価通達 178~189-7 の例によることとしており、これによると「同族株主のいない会社の株主のうち、課税時期において株主の 1 人及びその同族関係者の有する議決権の合計数が、その会社の議決権総数の 15%未満である場合におけるその株主の取得した株式」（以下、この条件を満たす株

---

<sup>276</sup> 財産評価基本通達は、前身の相続財産基本通達が昭和 39 年に発遣されて以来、永きにわたって適用されてきたが、相続財産基本通達の評価方法の一部と名称を変更し、平成 4 年 1 月 1 日から適用された。岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号 27 頁（1992）参照。

<sup>277</sup> A 社は、評価通達 178 にいう大会社に該当し、その株式は、所得税基本通達 23~35 共-9 の(4)ニの株式及び評価通達における取引相場のない株式に該当する。

<sup>278</sup> その後、納税者らの異議申立てを受けて、国税局長は、株価算定にあたり類似業種の選定に誤りがあることから、価額は 1 株当たり 2,505 円であるとして、各更正処分等の一部を取り消す決定をした。

<sup>279</sup> 品川芳宣「判批」TKC 税研情報 29 卷 3 号 28 頁（2020）。

主を「少数株主」)の評価は配当還元方式による(評価通達 188(3))。所基通 59-6(1)は、評価通達 188(1)の同族株主該当性につき「株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定する」と条件を付す一方で、評価通達 188(2)~(4)には特段触れていない。

Xらは評価通達 188(3)における少数株主の判定は、「株主の取得した株式」という文言に忠実に、移転後の株式の取得者の議決権割合をもとに判定すべきであり、これによると B は少数株主に該当するから、配当還元方式が適用されるべきと主張した。他方、Y は、この判定は株式の譲渡人における譲渡直前の議決権割合によるべきであり、B は少数株主に当たらないとして、原則的な評価方法である類似業種比準方式(評価通達 179(1))の適用を主張した<sup>280</sup>。

東京地裁<sup>281</sup>は、譲渡人の手元における資産の増加益の清算課税という譲渡所得課税の趣旨を理由に、Y の主張を採用し、納税者 X の敗訴の判決を下した。

ところが、東京高裁<sup>282</sup>は、「評価通達 188 の(2)から(4)には、『株式取得後』と、同(2)から(4)までには『取得した株式』との文言があり、その文理からすると、株式譲渡後の譲受人の議決権割合を述べていることが明らかであるから、国の主張のように理解するためには、同(2)及び(4)の『株式取得後』との文言を『株式譲渡前』と、同(2)から(4)までの『取得した株式』との文言を『譲渡した株式』と、それぞれ読み替えることを要し、所得税基本通達 59-6 の(1)は、そのような読み替えを定めたものと理解することが必要となる。(中略)

しかし、租税法規の解釈は原則として文理解釈によるべきであり、みだりに拡張解釈や類推解釈を行うことは許されないと解されるどころ、所得税基本通達及び評価通達は租税法規そのものではないものの、課税庁による租税法規の解釈適用の統一に極めて重要な役割を果たしており、一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予見可能性を確保する見地から、上記各通達の意味内容についてもその文理に忠実に解釈するのが相当であり、通達の文言を殊更に読み替えて異なる内容のものとして適用することは許されないというべきであ」とした。

すなわち、通達は、租税法規ではないが予測可能性等の見地からその文言どおりに、株主判定区分において、株式の取得後の議決権割合により判定すべきであり、評価通達 188 の(3)の少数株主に該当し、配当還元方式によって算定すべきであり、本件株式譲渡は低額譲渡に当たらないとした。

しかしながら、最高裁は、まず譲渡所得に対する課税の趣旨について「譲渡所得に対する

---

<sup>280</sup> 藤谷武史「判批」ジュリスト 1548 号 10 頁 (2020) 参照。

<sup>281</sup> 東京地判平成 29 年 8 月 30 日税資 267 号順号 13045・LEX/DB25561449。

<sup>282</sup> 東京高判平成 30 年 7 月 19 日訟月 66 卷 12 号 1976 頁・LEX/DB25561450。

課税は、資産の値上がりによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」とし、所得税法 59 条 1 項の規定の趣旨について「譲渡所得に対する課税においては、資産の譲渡は課税の機会にすぎず、その時点において所有者である譲渡人の下に生じている増加益に対して課税されることとなるところ、所得税法 59 条 1 項は、同項各号に掲げる事由により譲渡所得の基因となる資産の移転があった場合に当該資産についてその時点において生じている増加益の全部又は一部に対して課税できなくなる事態を防止するため、『その時における価額』に相当する金額により資産の譲渡があったものとみなすこととしたものと解される。」とした。

そして、評価通達において株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定することとした趣旨については、「所得税法 59 条 1 項所定の『その時における価額』につき、所得税基本通達 59-6 は、譲渡所得の基因となった資産が取引相場のない株式である場合には、同通達 59-6 の(1)~(4)によることを条件に財産評価基本通達の例により算定した価額とする旨を定め、評価通達は、相続税及び贈与税の課税における財産の評価に関するものであるところ、取引相場のない株式の評価方法について、原則的な評価方法を定める一方、事業経営への影響の少ない同族株主の一部や従業員株主等においては、会社への支配力が乏しく、単に配当を期待するにとどまるという実情があることから、評価手続の簡便性をも考慮して、このような少数株主が取得した株式については、例外的に配当還元方式によるものとし、そして、評価通達は、株式を取得した株主の議決権の割合により配当還元方式を用いるか否かを判定するものとするが、これは、相続税や贈与税は、相続等により財産を取得した者に対し、取得した財産の価額を課税価格として課されるものであることから、株式を取得した株主の会社への支配力に着目したものであることができる。」としたうえで、「株式の譲渡に係る譲渡所得に対する課税においては、当該譲渡における譲受人の会社への支配力の程度は、譲渡人の下に生じている増加益の額に影響を及ぼすものではないのであって、譲渡所得に対する課税の趣旨に照らせば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきものと解される。」として、譲渡所得に対する課税は、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価方法を用いるべきとした。

続けて、「譲渡所得に対する課税の場面においては、相続税や贈与税の課税の場面を前提とする財産評価基本通達（評価通達）の定めをそのまま用いることはできず、所得税法の趣旨に則し、その差異に応じた取扱いがされるべきであり、所得税基本通達 59-6 は、取引相場のない株式の評価につき、少数株主に該当するか否かの判断の前提となる『同族株主』に該当するかどうかは株式を譲渡又は贈与した個人の当該譲渡又は贈与直前の議決権の数により判定すること等を条件に、評価通達の例により算定した価額とする旨を定めているところ、この定めは、譲渡所得に対する課税と相続税等との性質の差異に応じた取扱いをすることとし、少数株主に該当するか否かについても当該株式を譲渡した株主について判断すべきことをいう趣旨のものということができる。」とし、譲渡所得に対する課税の場面に

において、少数株主に該当するか否かは株式を譲渡した株主について判断すべきであるとし、原審は、所得税法 59 条 1 項の解釈・適用を誤った違法があるとして破棄差戻しをした<sup>283</sup>。

なお、補足意見として、宇賀克也裁判官は「(筆者注：番号) ①原審のいう租税法規の文理解釈原則は、法規命令については、あり得べき解釈方法の一つといえよう。しかし、通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束するものでも裁判所を拘束するものでもない。(中略) ②租税法律主義は課税要件明確主義も内容とするものであり、所得税法に基づく課税処分について、相続税法に関する通達の読替えを行うという方法が、国民にとって分かりにくいことは否定できない。課税に関する予見可能性の点についての原審の判示及びXらの主張には首肯できる面があり、より理解しやすい仕組みへの改善がされることが望ましいと思われる。」と述べられている(以下、宇賀補足意見)。

宮崎裕子裁判官は「(筆者注：番号) ①ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。(中略) ②通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。(中略) ③租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。(中略) 譲渡所得に対する所得税課税について相続税法に関する通達を借用した取扱いが適法となるのは、そのような借用が所得税法に合致する限度に限られる。」と述べられている(以下、宮崎補足意見)。

本判決について、佐藤英明教授は、清算課税説を再確認した判決であると述べられている<sup>284</sup>。清算課税説とは、「具体的に得た『譲渡の対価』に対する課税ではなく、課税せずに放置してきた『過去の値上がり分』に対する課税であり、端的に言えば『資産を手渡した人(こと)』への課税である。」とされている<sup>285</sup>。あくまで本件は、所得税法 59 条 1 項 2 号<sup>286</sup>が

---

<sup>283</sup> 本件はその後、差戻し審である東京高判令和 3 年 5 月 20 日(判例集未搭載 LEX/DB25591780)にて類似業種比準方式によるべきとして 2,505 円が妥当であるとした。

<sup>284</sup> 佐藤英明「判批」TKC 税研情報 29 卷 4 号 1 頁(2020)。

<sup>285</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法 第 2 版補正 2 版』86 頁(弘文堂、2020)。また清算課税説に対し、譲渡益説とは、譲渡によって納税者が得た(手元に残った)所得はいくらか、具体的に得られた譲渡益への課税をいう。同・同・96 頁参照。

<sup>286</sup> 所得税法 59 条 1 項 2 号が法人に対する譲渡に限定されている理由について、佐藤英明教授は「相続・贈与などの個人間の無償移転がみなし譲渡の対象となるのであれば、人は必ずいつか死ぬからその時にみなし譲渡課税が可能である。これに対して、法人は『永遠に』

争点であり、譲渡所得の趣旨から清算課税説が導出され、資産を手渡した人への課税ということであれば、譲渡人の会社への支配力の程度に応じた評価をすべきであり、少数株主の判定も株式を譲渡した株主について判断すべきである。

ただし、伊川正樹教授は、「資産の評価については、増加益清算課税説に基づく解釈で行われるべきであるが、同説により具体的な評価額までを確定することはできない。同説が示しているのは、資産に生じた増加益が譲渡所得ということであり、その評価額の適正さまでは同説で導き出すことはできないのである。」と述べられて、清算課税説は、譲渡所得課税の趣旨について述べるものであり、その資産の評価額の適正性までを導出するものではないと指摘されている<sup>287</sup>。

本判決の構成について、藤谷武史教授は、「法廷意見で法令解釈の問題としてこの解釈論の妥当性を確認しつつ、原審判決を迷走させた『予測可能性確保のために通達を文理解釈すべし』という論法を、補足意見で念入りに否定する、という構成をとったものと理解できる。租税法令の解釈方法を巡る議論を整序する上で重要な意味を持つ判決と評価できよう。」<sup>288</sup>と述べられて、本判決は、租税法の解釈方法を示した点において重要な意味を持つと指摘されている<sup>289</sup>。

---

存在するものだと考えられるから、いったん法人に取得された資産の増加益に課税する機会は永遠にやってこないかもしれないことが懸念される。そうであれば、少なくとも、法人が取得する時までには発生した増加益には必ず課税しておくべきだということになる。」と述べられて、法人は課税する機会がなくなる懸念からこのタイミングで課税すると指摘されている。同・前掲注 285・135 頁以下参照。

<sup>287</sup> 伊川正樹「譲渡所得課税の趣旨と課税理論」税法学 586 号 11 頁（2021）。

<sup>288</sup> 藤谷・前掲注 280・11 頁。

<sup>289</sup> そもそも通達を文理解釈することは、法人税基本通達の前文と整合性がとれない。すなわち、「この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行なうための基準となるよう配慮した。（中略）したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るように努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行ったり、通達中に例示がないとか通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいつたりすることのないように留意されたい。」とされており、通達の具体的運用については、法令の規定の趣旨等を尊重し妥当な処理を図ることも求めているからである。国税庁 Web サイト (<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kihon/hojin/zenbun/01.htm>) 最終確認日 2023 年 1 月 10 日。

両補足意見は、通達の「解釈」が争われた場合の判断枠組みを示しているが<sup>290</sup>、増田英敏教授は「両裁判官の補足意見は、通達課税に関する問題を見事に整理されておりきわめて有益である。通達課税が実務に受け入れられ、法律ではなく通達であるにもかかわらず、通達の解釈が課税当局はもちろん、納税者や、さらには裁判所をも拘束するとの印象さえ受ける訴訟事案が多く見受けられる昨今の傾向に一石を投じる意義のある意見を述べられている。」<sup>291</sup>と評価されたうえで、宇賀補足意見については「(1)通達の性質とその射程、そして、(2)通達も租税法律主義の課税要件明確主義に対応すべきであることの2つの点に及ぶ。」<sup>292</sup>と指摘され、重要な意義として2点をあげられている。

通達の性質と射程について、宇賀補足意見①は、通達は法規命令ではなく、下級行政庁はともかく、国民も裁判所もこれに拘束されるものではないと明示されている。

通達は、上級行政庁が法令の解釈や行政の運営指針などについて、下級行政庁に対してなす命令ないし指令である（国家行政組織法第14条2項）<sup>293</sup>。同組織法の規定内容<sup>294</sup>からすれば、その射程範囲は、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民や裁判所を拘束するものでもない<sup>295</sup>。

---

<sup>290</sup> 佐藤・前掲注284・10頁。

<sup>291</sup> 増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ(上)」税務弘報2020年7月号128頁(2020)。

<sup>292</sup> 増田英敏「最判令和2年3月24日の補足意見に学ぶ(中)」税務弘報2020年8月号103頁(2020)。

<sup>293</sup> 金子・前掲注3・115頁。

<sup>294</sup> 同項は「各省大臣、各委員会及び各庁は、その機関の所掌事務について、命令または示達するため、所管の諸機関及び職員に対し、訓令又は通達を発することができる。」と定められている。品川芳宣『租税法律主義と税務通達』34頁参照(ぎょうせい、2004)。

<sup>295</sup> 租税行政においては、国税庁が上級官庁であり、国税局・税務署・国税不服審判所・税務大学校などが下級行政庁であるので、具体的には、国税庁長官は、租税法の解釈や取扱いの統一性を図ることを目的として、国税局庁等に対し、法令解釈通達等を発遣している。酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』11頁(第一法規、2016)。

このように通達は命令ないし指令にすぎない<sup>296</sup>ため、租税法の法源<sup>297</sup>にあたるか否かについては、学説<sup>298</sup>・判例<sup>299</sup>ともに税務通達の法源性は否定されている。

品川芳宣教授は、「このような法律上の性格論で整理しつくされないとところに税務通達の方法論の難しさがある。」<sup>300</sup>と述べられて、通達を法律論で議論する難しさを指摘されている。

しかし、宇賀補足意見②は、通達に関して、国民にわかりやすい、そして、租税法律主義の課税要件明確主義の要請に応えるべきであるとし<sup>301</sup>、課税当局に注文を付けたのである

---

<sup>296</sup> 酒井克彦教授は「通達は行政内部を拘束するにすぎないことから、通達そのものの違法性を納税者が争うルートはないと解されている。」とし、通達に違法性があった場合の訴訟ルートについて、同教授は「納税者は、当該通達の違法性を争うのではなく、通達に基づいて行われた課税処分<sup>300</sup>の違法性を争うしかない。」と述べられて、課税処分の違法性しかない<sup>300</sup>と指摘されている。同・前掲注 295・7 頁以下。通達に基づく課税の違法性が争われた事件として有名な事例に、最判昭和 33 年 3 月 28 日判決民集 12 卷 4 号 624 頁（パチンコ球遊器事件）・LEX/DB21009760 がある。判例評釈として、林仲宣『租税基本判例精選 100』11 頁（税務経理協会、2019）、金子宏「判批」別冊ジュリスト 155 号 432 頁（2000）、大橋洋一「判批」別冊ジュリスト 228 号 16 頁（2016）など参照。

<sup>297</sup> 法源について品川芳宣教授は「租税法律主義の意義、機能及び内容を論じるに当たって、何が『法』であるかが極めて重要である。一般に租税に関する法の存在形式を租税法の『法源』という。」として「租税法の法源には、憲法、法律、命令（政令・省令）、条例・規則、条約、交換公文等の成文法が存在することに異論はないが、行政先例法（慣習法）及び判例法も法源に含まれると解されている。」と述べられて、行政先例法や判例法も含まれると明らかにされている。同・前掲注 294・26 頁。

<sup>298</sup> 金子宏教授は、通達の必要性を明らかにしている。同・前掲注 3・116 頁参照。

<sup>299</sup> 最判昭和 38 年 12 月 24 日月報 10 卷 2 号 381 頁・LEX/DB21018540。最高裁は「国税庁長官の基本通達は、下級行政機関の権限の行使についての指揮であつて（ママ）、国民に対し効力を有する法令ではないとした判断は、正当である。」として、法源性を明確に否定している。

<sup>300</sup> 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理 43 卷 14 号 4 頁（2000）。

<sup>301</sup> 玉國文敏教授は、租税行政の在り方の観点から「課税通達についても国民の納得と信頼を得られるよう、課税の根拠を真摯にかつ明確に示すことが必須の前提となる。このように通達はこれまでのように行政の内向きの意識に基づいて出されるというよりは、むしろ国民の声や疑問に対して応えるという積極的な意識に基づいて出される時代の到来が近いのではないだろうか。その場合には、通達の果たす役割についても、国民に対する説明義務を果たし、開かれた行政を進めるための手法としての側面が強調されることになろう。」と述べられている。同「通達課税の一側面－相続財産評価基準とその変容－」小早川光郎＝宇賀克也編『行政法の発展と変革（下）』493 頁（有斐閣、2001）。

302。現に本判決をうけて<sup>303</sup>、所基通 59-6 は内容の明確化を図ることを趣旨として 2020 年 8 月に改正が行われ<sup>304</sup>、読替えの対象に評価通達 188(3)も含まれることが明記された<sup>305</sup>。

一方、宮崎補足意見は、通達と関係法令の関係性を踏まえた通達解釈のあり方を明確にしている。すなわち、宮崎補足意見①で、通達に従った取扱いが適法か否かの判断は、ある取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならないとして、適法性は根拠法令の解釈によって判断すべきであるとしている<sup>306</sup>。同②は、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることが重要であり、解釈により導出した内容がその通達における根拠法令の内容の解釈、つまり当該法令を文理解釈し、その内容に合致しているかの検証が必要であると明確にしている<sup>307</sup>。同③は、租税法の解釈は、文理解釈が重要な解釈原則だが、同レベルで通達において文理解釈が重要な解釈原則ではなく、通達の適法性は、通達を文理解釈するのではなく、その根拠法に合致する限度に限られるのである。

このように、通達に従った取扱いの適法性の判断枠組みは、その取扱い（課税処分等）の関連法規適合性により判断される<sup>308</sup>。それは通達の解釈ではなく、関係法令の解釈を論じ

---

302 増田・前掲注 291・128 頁。

303 通達のメリットの 1 つとして、増井良啓教授は、「新しい取引分類や金融技術に機敏に対応するには、法律を制定していたのでは間に合わない。タイムラグの存在である。これに対し、国税庁が基本通達を制定する場合、（組織内の検討に一定の時間はかかるものの）国会で税制改正を行うよりも迅速に対応できる。（中略）事前確認に対する文書回答であれば、なおさらタイムリーに応答できる。」と述べられており、日々変化する経済取引に迅速に対応できることを指摘されている。増井良啓「租税法の形成における実験－国税庁通達の機能をめぐり一考察」中山信弘＝中里実編『政府規制とソフトロー』185 頁（有斐閣、2008）。

304 山崎広道教授は、今回の通達改正について、租税法律主義の観点から「今回の文言の追加による通達の改正ではなく、少なくとも命令で評価通達の準用の方法を明示する必要があったのではないかと思われる。」としたうえで、それは「資産の評価額は、課税標準額であり、重要な課税要件であるはずだからである。」と述べられている。同「みなし譲渡課税と取引相場のない株式の評価」税法学 585 号 237 頁以下（2021）。

305 加藤友佳「判批」ジュリスト 1557 号 159 頁（2021）。

306 山崎広道教授は、現実の課税実務において、納税者は各種取引を行うに当たって、また確定申告に際して「通達の内容が法令に合致しているか否か」を明らかにする考察をしているかと疑問を投げかけ、このような考えが、租税法実務の場面においても浸透することが望まれると指摘されている。同・前掲注 304・237 頁。

307 増田英敏「最判令和 2 年 3 月 24 日の補足意見に学ぶ（下）」税務弘報 2020 年 10 月号 140 頁（2020）。

308 佐藤・前掲注 284・10 頁。

るべきであると明らかにした点が重要な内容である<sup>309</sup>。

以上のとおり、宇賀補足意見により、通達の性質とその射程、そして、通達の内容に関して、分かりやすくするため租税法律主義の課税要件明確主義の要請にも応じるべきことが明らかにできた。また宮崎補足意見により、通達の適法性の判断枠組みは、通達の文理解釈ではなく、関係法令の解釈論を論じるべきことが明確にできた。

## 第2項 最高裁令和4年4月19日判決（総則6項事件）

本件被相続人（以下、A）は、平成24年6月に94歳で死亡し、Xらほか2名がその財産を本件相続により取得した。

相続財産には、本件甲不動産並びに本件乙不動産（以下、本件各不動産）が含まれていたところ、遺言により、Xらのうちの1名が取得した。なお、同人は、平成25年3月に、本件乙不動産を第三者に売却した。

Aは、平成21年1月に信託銀行から借入れ、同日に本件甲不動産を購入し、また同年12月に同じく信託銀行から借入れるなどをし、同日に本件乙不動産を購入した。A及びXらは、本件各不動産の購入及びその購入資金の借入れ（以下併せて、本件購入・借入れ）を、A及びその経営していた会社の事業承継の過程の一つと位置づけていた。

Xらは、本件相続につき、評価通達の定める方法により、本件各通達評価額を算定し、平成25年3月に相続税申告書を提出した。これに対して、税務署長は、国税局長からの上申を受けた国税庁長官の指示により、平成28年4月に、Xらに対し、不動産鑑定士が不動産鑑定評価基準により算定した本件各鑑定評価額であることを前提とする本件各更正処分等をしたため、Xらがこれらの処分の取り消しを求めて出訴した。

本件の争点は、本件各不動産について評価通達の定める方法によらない評価が認められる、いわゆる評価通達6（以下、総則6項）の「著しく不相当」な場合の要件該当性の可否である。

最高裁は、「相続税法22条は、相続等により取得した財産の価額を当該財産の取得の時における時価によるとするが、ここにいう時価とは当該財産の客観的な交換価値をいうものと解され、財産評価基本通達（評価通達）は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、（中略）これが国民に対し直接の法的効力を有するといふべき根拠は見当たらず、相続税の課税価格に算入される財産の価額は、当該財産の取得の時における客観的な交換価値としての時価を上回らない限り、同条に違反するものではなく、このことは、当該価額が評価通達の定める方法により評価した価額を上回るか否かによって左右されないといふべきであり、本件各更正処分に係る課税価格に算入された本件各鑑定評価額は、本件各不動産の客観的な交換価値としての時価であると認められるといふのであるから、これが本件各通達評価額を上回るからといって、相続税法22条に違反するものといふことはで

---

<sup>309</sup> 佐藤・前掲注284・11頁。

きない。」として、まず相続税法 22 条に規定する時価の意義について確認した（以下、判決前半部分）。

つぎに、「他方、租税法上の一般原則としての平等原則は、租税法の適用に関し、同様の状況にあるものは同様に取り扱いられることを要求するものと解され、財産評価基本通達（評価通達）は相続財産の価額の評価の一般的な方法を定めたものであり、課税庁がこれに従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、課税庁が、特定の者の相続財産の価額についてのみ評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのは、たとえ当該価額が客観的な交換価値としての時価を上回らないとしても、合理的な理由がない限り、上記の平等原則に違反するものとして違法というべきであるが、相続税の課税価格に算入される財産の価額について、評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められるから、当該財産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが上記の平等原則に違反するものではない」として、評価通達による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、当該財産の価額を通達評価額より上回る価額で評価しても平等原則に違反するものではないとした。

そして本件は「本件各通達評価額と本件各鑑定評価額との間には大きな離があるということが出来るものの、このことをもって財産評価基本通達（評価通達）の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情があるということではできないが、本件購入・借入れが行われなければ本件相続に係る課税価格の合計額は 6 億円を超えるものであったにもかかわらず、これが行われたことにより、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価すると、課税価格の合計額は 2,826 万 1,000 円にとどまり、基礎控除の結果、相続税の総額が 0 円になるというのであるから、Xらの相続税の負担は著しく軽減されることになるというべきであり、被相続人 A 及び Xらは、本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される被相続人 A からの相続において Xらの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえ、そうすると、本件各不動産の価額について評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことは、本件購入・借入れのような行為をせず、又はすることのできない他の納税者と Xらとの間に看過し難い不均衡を生じさせ、実質的な租税負担の公平に反するというべきであるから、上記事情があるものということが出来るから、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法により評価した価額を上回る価額によるものとするのが平等原則に違反するということができない。」として、本件各不動産の価額を評価通達の定める方法ではなく課税庁の鑑定評価額によるのが平等原則に違反するとはいえないとした（以下、判決後半部分）。

本判決の意義は、通達評価額を否認することが認められる「特別な事情」について、通達

評価額と鑑定評価額の階差の事情は含まれないことを明確にした点にある<sup>310</sup>。

また、憲法 14 条 1 項の平等概念が要請する平等原則は絶対的な原則ではなく、「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反するというべき事情がある場合には、合理的な理由があると認められる」ことを明らかにして、「実質的な租税負担の公平に反するというべき事情」として、「本件購入・借入れが近い将来発生することが予想される A からの相続において X らの相続税の負担を減じ又は免れさせるものであることを知り、かつ、これを期待して、あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行った」ことが該当するとして、銀行借入れによる不動産の購入により事実上租税負担の軽減の結果をもたらすことが、合理的な理由の存否を決定する事情であるとした<sup>311</sup>。すなわち、「租税負担の軽減の意図の存否と事実上の租税負担の軽減の結果が、差別的取扱いが許容される合理的な理由である」<sup>312</sup>としている。

品川芳宣教授<sup>313</sup>は、総則 6 項の適用を受けて最高裁まで行った初めての事案とされる最高裁昭和 61 年 12 月 5 日判決<sup>314</sup>が「平等原則が問題になったのにもかかわらず、これを財産の種類の問題にすり替え、それ以来、最高裁は 6 項に関する平等原則の問題については、判断を示さずに来たということですね。」<sup>315</sup>との質問に、同教授は「そうです。『逃げていた』とも言えるかもしれません。」とされたうえで、「最高裁は、『特別な事情の問題』について『著しく課税の公平に反する特別な事情がある場合』というような言い方で対応し(中略)総則 6 項を適用した課税処分を裁判上適法と認めることの論拠を明確にしたという点では非常に画期的な判決と言えます。これは、昭和 61 年の最高裁判決では避けていた結論、いふなれば“40 年戦争”を経て、最高裁が判断を下したということです。」<sup>316</sup>と述べられている。すなわち、総則 6 項に関する平等原則の問題について、40 年の時を経てようやく最高裁が判断を下した点に意義があるとされている。

---

<sup>310</sup> 増田英敏「最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決の問題点の検証－租税法律主義と租税正義の視点から」税務弘報 2022 年 8 月号 91 頁 (2022)。

<sup>311</sup> 増田・前掲注 310・92 頁。

<sup>312</sup> 増田・前掲注 310・92 頁。

<sup>313</sup> 品川芳宣＝緑川正博「総則 6 項判決の歴史的意義と評価通達のあり方」T&A master No. 943・5 頁〔品川発言〕(2022)。

<sup>314</sup> 最判昭和 61 年 12 月 5 日訴月 33 卷 8 号 2149 頁・LEX/DB22002010。判例評釈として、岩崎政明「判批」別冊ジュリスト 228 号 147 頁以下 (2016)、平川英子「判批」別冊ジュリスト 253 号 156 頁以下 (2021) など参照。

<sup>315</sup> 品川＝緑川・前掲注 313・8 頁〔緑川発言〕。

<sup>316</sup> 品川＝緑川・前掲注 313・8 頁〔品川発言〕。

これまで通達を法律論で説明することは難しいとされてきたが<sup>317</sup>、本判決により、総則 6 項の議論が最高裁で行われたことが大きな一歩である。

また谷口智紀教授は「本判決が、課税庁が評価通達の定める方法を上回る価額により評価することが認められるか否かは平等原則の問題であると真正面から判示した意義は大きい。通達は租税法の法源ではないにもかかわらず、評価通達が行政先例法のように捉えられる現状を鑑みて、本判決は、平等原則を用いて、評価通達による評価を『法の支配』に置いたと理解すべきであろう。」<sup>318</sup>と述べられている。すなわち、通達は法源でないが、平等原則いわば租税公平主義を用いて通達評価を「法の支配」に置いたと整理されている。

以上のとおり、本判決は、通達を法の支配に置くことで法律論により論じることを可能にしたものであり、通達は法源ではないが、総則 6 項について平等原則である租税公平主義の観点から議論して統制を図ったものであることが確認できた。

### 第 3 項 比較検討—総則 6 項事件に対する批判的検討を中心に

通達の適法性は、その取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かにより判断される。

タキゲン事件では、所得税法 59 条 1 項の「その時における価額」が、総則 6 項事件では、相続税法 22 条の「取得時における時価」が争われた。時価は、一般的に算定し難いことから租税法実務では評価通達に依拠せざるを得ないのであるが、両判決が明らかにした評価通達による評価の判断枠組みについて検討する。

タキゲン事件判決は、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを詳細に検討し、通達の内容を根拠法令の趣旨に則し読替えるという手法についても、国民にわかりにくく、課税要件明確主義にもそぐわないとして、原審には所得税法 59 条 1 項について解釈の誤りであるとして破棄差戻しをした。

一方、総則 6 項事件判決は、総則 6 項の「著しく不相当」な場合の要件該当性を、根拠法令の内容に合致しているか否かを詳細に検討すべきところ、この点についてはあまり論じられておらず、解釈論を通り越して、平等原則から結論を導いた。

谷口智紀教授は、「本判決では、本件各鑑定評価額はいずれも相続税法 22 条にいう『時価』、すなわち客観的交換価値と一致するとしているが、相続財産の時価が明らかではないからこそ、評価通達が存在し、通達評価額＝客観的交換価値とする租税法実務が定着している。本判決では、何をもって時価を探知し、本件各鑑定評価額＝客観的交換価値としたのであろうかが疑問である。」<sup>319</sup>と述べられて、最高裁は何を時価と考えているかを明らかにす

---

<sup>317</sup> 品川・前掲注 294・37 頁参照。

<sup>318</sup> 谷口智紀「財産評価基本通達総則 6 項の適用と平等原則違反の有無」税理 65 巻 7 号 147 頁 (2022)。

<sup>319</sup> 谷口・前掲注 318・147 頁注 5。

べきであったと指摘されている<sup>320</sup>。

そうすると、タキゲン事件は、通達と根拠法令の整合性を詳細に検討したのに対し、総則6項事件は、整合性を詳細に検討していない。総則6項事件では、争点となる総則6項とその根拠法令である相続税法22条との整合性を検討すべきであった。

相続税法22条は、財産については、その「取得の時における時価」と規定しており、その「取得の時」というのは、相続税の場合は、被相続人または遺贈者の死亡の日であり、時価というものは、客観的な交換価値のことであり、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額を意味するとされる<sup>321</sup>。

本来、租税負担軽減の意思や目的という主観的意思、借入金による土地取得という調達資金の相違が、土地等の客観的交換価値、つまり時価に「影響を及ぼすべき事情」として理解すべきではない。このことは、独立当事者間の売買において、相手方の主観的意思や相続財産の取得の原資が何かということとは、無関係に売買価額が決定されるという実際の売買取引に照らしても当然のことである<sup>322</sup>。

そうであれば、時価に影響を与えることのない事情、例えば財産の取得目的などは排除される<sup>323</sup>。また、総則6項事件判決は、「あえて本件購入・借入れを企画して実行したというのであるから、租税負担の軽減をも意図してこれを行ったものといえる。」として、租税回避の意図を認定したが、その租税回避の意図についても、時価という客観的交換価値にはなんら影響を及ぼさないとはいえない。このようにAが91歳で不動産を購入したとしても、不特定多数の独立当事者間の自由な取引において通常成立すると認められる価額、すなわち時価評価には影響を与える事情ではない<sup>324</sup>。

相続税法22条は評価の原則を「その財産の時価による」ことを定めるのみであるから、同条の文理解釈によれば、納税者の租税回避行為や節税行為の否認を評価通達に授權して

---

<sup>320</sup> 本判決が示す相続税法22条に規定する時価と相続税の課税価格算入額について、図表にて明解にまとめられたものとして、笹岡宏保「令和4年4月19日付最高裁判決と今後の評価通達6の実務運用（下）」税理65巻10号149頁図表-5（2022）を参照されたい。

<sup>321</sup> 金子・前掲注3・733頁以下。

<sup>322</sup> 大淵博義「『財産評価基本通達総則6項』による評価とその問題点の検証」T&A master No.813・31頁（2019）。

<sup>323</sup> 増田・前掲注307・140頁。

<sup>324</sup> 新井隆一教授は「いわゆる解釈通達の内容が、行政機関の故意または過失によって、その解釈通達の対象とすべき当該法令の解釈というべきものに値しないものをもって構成されている場合には、その解釈通達を当該法令の適正な解釈と確信してなされた行政上の取り扱い、法令に根拠のない違法な行政上の取り扱いといわなければならないものとなる。」と述べられている。新井・前掲注162『現代税務全集1 税法と税務』・84頁。

いないことは明らかである<sup>325</sup>。

総則 6 項事件判決では、租税負担の軽減の意図を要件に加えるべきであるとしているようであるが、相続税法 22 条の時価の文言から意図の要件を導き出せるのかについて、その解釈論を展開していない<sup>326</sup>。

さらに、租税回避行為は、通常用いられない行為があることを前提とするが、不動産を購入する際、借り入れを実行して行うことは通常のことであり、またその借入金を相続税の計算において、相続税法 13 条は債務控除を規定しているのである。その債務控除の規定を適用し、結果的に納税額が発生しなかったとしても、それは租税法律主義の下での適正な法解釈による結果である。

以上で明らかにしたとおり、総則 6 項事件は、タキゲン事件で確認した通達の判断基準と整合性がとれない。すなわち、総則 6 項は、相続税法 22 条の解釈によるべきであるところ、その時価に影響を与えない要素、具体的には租税回避の意図や財産取得における調達資金の相違などは排除されるべきであるにもかかわらず、租税回避の意図などという要素を取り込んだ総則 6 項適用の可否の判断基準を示しており、根拠法規の適正な解釈とはいえないのである<sup>327</sup>。

## 第 2 節 最近の最高裁判決による両基本原則の相克問題の検証

本節は、租税公平主義と租税法律主義の相克問題について、とりわけ、上述の総則 6 項事件を素材に、最近の最高裁判決に考え方の変化が見られるかを検証する。

酒井克彦教授は、総則 6 項事件の判断構造を、租税法律主義的視角と租税公平主義的視角から構成されていると整理されている<sup>328</sup>。

すなわち、同教授は、判決前半部分について「この部分は、相続税法が同条 22 条にいう『時価』による評価を求めていること、評価通達が『時価』を確定するものではないことを論じている。租税法律関係において通達に法源性が認められない限り、通達による『時価』

---

<sup>325</sup> 増田英敏「財産評価通達 6 項による行為計算の否認と租税正義の検証－東京地裁令和元年 8 月 27 日判決を素材に－」TKC 税研情報 29 巻 5 号 13 頁（2020）。

<sup>326</sup> 谷口・前掲注 318・151 頁。

<sup>327</sup> 他にも、批判的な見解として、馬場陽氏は本判決の不均衡を論じた部分には説得力がないとして、「本件で評価通達の適用を排除するのであれば、本件不動産の通達評価額が時価を反映しない違法なものになっていたとするか、そうでなければ、本件不動産と同様の土地建物を相続財産に含む相続人と含まない相続人との間の不均衡を、正面から問題とすべきであったように思われる。」と述べられている。同「財産評価基本通達による評価額を上回る価額にもとづいて行われた課税処分の適法性」税務事例 54 巻 8 号 46 頁（2022）。

<sup>328</sup> 酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義（上）－最高裁令和 4 年 4 月 19 日第三小法廷判決を素材として－」税務事例 54 巻 10 号 57 頁参照（2022）。

認定が前提であるはずはなく、あくまでも通達による評価方法は客観的交換価値を模索する手法の一つにすぎないのである。いわば、この部分は、租税法律主義を正攻法的に論じた説示であるといってもよからう。」<sup>329</sup>と述べられて、前半部分で租税法律主義を論じていると指摘されている。

そのうえで、同教授は、「他方」という並列を意味する接続詞<sup>330</sup>に着目されたうえで、判決後半部分について「この部分は、評価通達による評価手法について述べているところであるが、国税庁が評価通達によって画一的に評価することは公知の事実であり、合理的な理由なくかかる処理方法以外の方法によることは平等原則に反するというのである。ここにいう『平等原則』は、『租税平等原則』ないし『租税公平主義』を指す。」<sup>331</sup>と述べられて、後半部分で租税公平主義を論じていると指摘されている。

そして同教授は、最高裁判決が租税法律主義と租税公平主義の2つの説示を並べている点に注目したいとされたうえで、「説示のコンテクストからみれば、租税平等主義が租税法律主義に優先的に適用されるかのごとく論じられているとみることができるようにも思われる。」と述べられて、租税公平主義優先説を論じたのではないかと指摘されている。ただし、同教授は、両者の関係がいかなるものかについての明確な言及はないとされたうえで「単に、租税法律主義を論じた上で、『他方』としていることからすれば、両者は両立すると考えているようにも思われるし、租税法律主義を基礎としながらも、租税平等主義が例外的に前者を凌駕すると考えているようにも見える。」<sup>332</sup>と述べられて、両基本原則が並列的關係にも劣後的關係にも捉えることができると指摘されている<sup>333</sup>。

総則6項事件は、両基本原則の關係について明示的には示していないが、以下では両基本原則の相克問題において同事件がいかに位置づけられるべきかを明らかにしたい。

本判決は、判決前半部分で、相続税法22条は時価であるとし、時価とは客観的な交換価

---

<sup>329</sup> 酒井・前掲注328・57頁。

<sup>330</sup> 「他方」とは、広辞苑によると「①他の方向、他の方面②（接続詞的に）一方では、別の面から見ると。」と説明されている。新村・前掲注86・1826頁。

<sup>331</sup> 酒井・前掲注328・57頁。

<sup>332</sup> 酒井・前掲注328・58頁。

<sup>333</sup> 酒井克彦教授は、「むしろ、その点（筆者注：両基本原則の優先劣後）よりも、そこにいう租税平等主義なるものの本質を明らかにすることが、より本件の議論においては重要であるように思われるところである。」として、大阪高裁昭和44年9月30日判決（スコッチライト事件）を用いて、形式的租税平等主義と実質的租税平等主義について整理したうえで、総則6項事件は、実質的租税平等主義を論じていると指摘されている。同・前掲注328・59頁以下。スコッチライト事件については、大阪高判昭和44年9月30日高民集22巻5号682頁LEX/DB21031461。判例評釈として、宇賀克也「判批」別冊ジュリスト228号21頁以下（2016）、巽智彦「判批」別冊ジュリスト253号21頁以下（2021）など参照。

値をいうものと解されるとした。そこで評価通達は、その意味における時価の評価方法を定めたものであるが、あくまで通達という位置づけで国民に対し拘束力はないとする。したがって本件各鑑定評価額がその通達評価額を上回るからといって、その通達評価額は拘束力がないので問題とはされないとした。これは評価通達を租税法律主義の観点から検討しており、とりわけ課税要件法定主義の考え方から導出されている。

そして判決後半部分にて、租税公平主義の平等取扱原則を概観し、合法性の原則の第2の制約原理に触れつつ、合理的な理由が存在すれば、この合法性の原則は制限され租税公平主義が勝ることを確認し、この合理的な理由を「評価通達の定める方法による画一的な評価を行うことが実質的な租税負担の公平に反する事情がある場合」とした。すなわち「実質的な租税負担の公平」を判決の判断する中心要素とした。これは租税公平主義の考えから導出している。

つまり、租税法律主義を尊重するのではなく、実質的租税負担を重視し租税公平主義を尊重したのである。

しかしながら、上述した佐藤英明教授の相克問題に係る先行研究における解決ルール<sup>334</sup>では、実質的公平性である実質的租税平等主義よりも租税法律主義が優先されるはずである。なぜならば、租税負担の予測可能性の確保が現代社会の最も重要な要求であり、その要求に応えるのが租税法律主義だからである。

また学説では、両基本原則が相克した場合には、租税公平主義よりも租税法律主義を優先する通説的見解である。租税公平主義を尊重した総則6項事件は、学説の両基本原則の相克問題に対する通説的見解と異なる見解であるともいえる。

さらに、上述した第II類型の武富士事件と比較検討すると、武富士事件は住所をめぐる法解釈が問題であるのに対し、総則6項事件は、総則6項の根拠法の解釈、すなわち相続税法22条の解釈の問題であり、いずれも法解釈が問題になっており、さらに、両判決では租税回避の意図が問題となっている。そのように整理すると、武富士事件の判例法理と同様に、実質的公平よりも租税法律主義が優先されるべきであったのではないだろうか<sup>335</sup>。

それは、租税回避の意図が認定されたとしても、また巨額な租税回避行為と推認できようとも、租税法律主義の下では、その租税回避の意図は考慮しないはずである。また、その行

---

<sup>334</sup> 前掲注112参照。

<sup>335</sup> 阿部泰隆教授は、「確かに、実質的な公平原則から言えば、この判決（筆者注：総則6項事件）の言うとおりでである。しかし、それなら武富士事件はなぜ租税法律主義を前面に出して、巨額の節税を正当化したのか。最高裁は一貫していないと思う。」としたうえで「私見では、本件を見逃して、合理的な法制度の創設を財務省に促せばよかったと思う。」と延べられて、最高裁は一貫しておらず、今回は立法論で解決すべきことを指摘されている。同「租税法の解釈方法論－最高裁判例の分析と私見（下）（文理解釈・趣旨解釈から予測可能性重視へ）」税務事例54巻10号84頁（2022）。

為を否認するには個別的否認規定が必要であり、総則 6 項事件は、総則 6 項ではなく、相続税法 64 条の行為計算否認規定により対応すべき事例である。すなわち、租税法律主義優先説に立って、厳格な法解釈の下で租税回避を阻止しなければ、租税行政庁の恣意的課税に繋がってしまう。

以上のとおり、総則 6 項事件判決は、これまでの両基本原則の相克問題の通説的理解とは異なる最高裁の考え方を見ることができる。総則 6 項における最高裁の考え方は、これまで論じてきた両基本原則の相克問題に対する学説及び判例に逆行するものではないだろうか。

### 第 3 節 新たな相克問題の顕在化と租税法律主義の法的統制の必要性

総則 6 項事件は、通達による節税や租税回避の否認を容認した最高裁の初の判断であるという点でも問題がある<sup>336</sup>。通達による節税や租税回避の否認を容認した最高裁の判断は、大きく全国各紙で取り上げられ<sup>337</sup>、新たな否認手法として相続税の財産評価を否認するかたちで節税や租税回避の否認をしたことが注目された<sup>338</sup>。

平成 4 年ないし同 5 年に相次いで総則 6 項を根拠とする、特別な事情として通達評価額を否認した裁判例はいくつか確認できるが<sup>339</sup>、総則 6 項による節税や租税回避の否認を容認した最高裁の判断は総則 6 項事件が初めてである。

これまで、通達を法律論で説明することは難しいとされてきたが、最高裁により総則 6 項の議論が行われたことにより、通達課税の問題は新たなステージに移ったのではないだろうか。すなわち、租税回避行為の否認は、個別否認規定でもなく、一般的否認規定でもなく、通達で行うことが認容されてしまったことにより、今後、通達による租税回避行為の否認が横行することが危惧される。

しかしその通達による否認に対しては、租税法の両基本原則の相克問題への新たな議論が顕在化されている。すなわち、通達による否認について、租税公平主義的な見解を尊重するかたちで租税負担の公平を重視する租税行政庁は、これを容認するのに対し、租税法律主義的な見解を尊重するかたちで解釈論を展開し法的安定性および予測可能性の確保を優先する納税者は、これを認めないとして争いが起こるのである。通達により節税や租税回避行為の否認をすることの問題を、本稿では「通達に起因する相克問題」として定義し、以下で検討する。

租税法実務において、「実際には、日々の租税行政は通達に依拠して行われており、納税者の側で争わない限り、租税法の解釈・適用に関する大多数の問題は、通達に即して解決さ

---

<sup>336</sup> 増田・前掲注 310・95 頁参照。

<sup>337</sup> 谷口・前掲注 318・144 頁注 1 参照。

<sup>338</sup> 増田・前掲注 325・1 頁。

<sup>339</sup> 東京地判平成 4 年 3 月 11 日 (LEX/DB27811282)、東京高判平成 5 年 1 月 26 日 (LEX/DB22007346)、最判平成 5 年 10 月 28 日 (LEX/DB22007879)。

れることになるから、現実には、通達とは法源と同様の機能を果たしている、といっても過言ではない<sup>340</sup>といえる現状が存在する<sup>341</sup>。すなわち通達は、法源性を有しないという建前を維持しつつ、多くの納税者が事実上依拠してきたが故に、統一的処理に誘導できたということが通達の正式な位置づけが困難であった理由の一つであり<sup>342</sup>、法律論により論じることが難しいとされてきたのである。

このように租税法実務は通達に依拠していることから、租税行政庁による恣意的課税は、「通達」というツールを利用して行われる場合が多い。それは、通達が詳細で平明に書かれているところから、租税法実務において根拠法の厳格な文理解釈を怠り、結果として通達に過度に依存することは租税法律主義を形骸化させる<sup>343</sup>。

増田英敏教授は、通達課税の問題について、①通達を使い分ける場合、②通達を硬直的に適用する場合、そして③法律に規定されていないにもかかわらず課税要件の内容を通達で定める場合の3つに類型化できると整理されている<sup>344</sup>。

ここでいう通達を使い分けるとは、通達を発遣する租税行政庁側においても、ときには、納税者を取り込もうとして懐柔的な姿勢を示すかと思えば、租税訴訟等において都合が悪くなれば「通達」は法源ではなく、行政命令手段にすぎないからとして納税者を突き放す姿勢を示し課税処分を行うことを指す<sup>345</sup>。

この通達の使い分けの問題については、品川芳宣教授が2000年に発表された論文にて、「最近の税務訴訟においては、国側が、税務通達が法源でないことを盾にして、税務通達に反するような課税処分の適法性を否定する主張を行っており、裁判所もこれを容認している。そこには、租税法律主義が保障している適正手続の原則や納税者側の予測可能性と法的安定性がないがしろにされているのではないかという問題が見受けられる。」<sup>346</sup>と述べられ

---

<sup>340</sup> 金子・前掲注3・116頁。

<sup>341</sup> 山田二郎教授は「税務通達を巡って特に批判を招いているのは、(1)税務通達の数が多いこと(2)従来、税務通達の内容が法律で規律すべき課税要件、課税手続等について定めていること(3)税務通達が現実の運用において、国民に対して法律と同じ拘束力のあるものとして国民に作用していることにある。」と述べられて、通達の現実の運用面から拘束力があるような誤解を国民に与えていると問題視されている。同『租税法の解釈と展開(1)』143頁(信山社、2007)。

<sup>342</sup> 碓井光明「新通達・改正通達の適用開始時期(下)」ジュリスト1016号120頁(1993)。

<sup>343</sup> 増田・前掲注16・187頁。

<sup>344</sup> 増田英敏「通達課税と租税法律主義(下)」税務弘報2020年6月号93頁(2020)。また詳細は、同「通達課税と租税法律主義の形骸化－評価通達総則6項の適用の問題を中心に－」税研223号21頁以下(2022)を参照されたい。

<sup>345</sup> 品川・前掲注294・189頁。

<sup>346</sup> 品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理43巻14号2頁(2000)。

て、20年以上も前から通達の使い分けによる問題を指摘されており、通達を使い分けられると、租税法律主義の法的安定性および予測可能性が害されると明確にされている。

通達に起因する相克問題は、具体的には総則6項の適用において生じる。総則6項を適用するのは租税行政庁であり、評価通達で評価することが著しく不相当と判断するのは租税行政庁であるから、まさに通達の使い分けの問題が存在し、上述①に類型化される。租税法実務では、評価通達にしたがって相続財産を評価することが定着していることから、租税行政庁が例外規定である総則6項により、通達評価額を安易に否認され通達を使い分けられることは、納税者の予測可能性と法的安定性を侵害する<sup>347</sup>。

また、裁判例により確立された総則6項適用の可否の判断基準である「特別の事情」<sup>348</sup>では、十分な法的統制が図れない<sup>349</sup>。発動要件は、「著しく不相当と認められる財産の価額」と定められているが、「著しく」「不相当」という二重の不確定概念を用いた総則6項の適用を、通達を発遣する国税庁長官に授権しており、それを自らが定めている点に問題がある<sup>350</sup>。すなわち、法律に規定されていない課税要件を通達で定めている結果となり、上述③にも類型化できる。

このように通達に起因する相克問題は、これまでの通達課税の問題として指摘されてきた3つの類型化のうち①と③を包含しているので、通達課税の問題よりも多くの課題を有しているといえる。

つぎにこの通達に起因する相克問題を、両基本原則の相克問題の視点から検討する。まず通達と両基本原則との関係を明らかにする。

通達は租税公平主義との関係について、過去の裁判例において、大津地判平成9年6月23日<sup>351</sup>は「課税実務上は、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地から、相続財産評価の一般的基準が評価基本通達によって定められ、そこで定められた画一的な評価方式によって相続財産を評価することとされている。

そうすると、租税公平主義という観点からして、評価基本通達に定められた評価方式が合理的なものである限り、これが形式的にすべての納税者に適用されることによって租税負

---

<sup>347</sup> 谷口・前掲注318・147頁。

<sup>348</sup> 増田英敏教授は「『特別な事情』の存否は総則6項の発動要件となるのであるから、特別な事情と評価すべき評価根拠事実について通達に例示がなされなければ、課税庁の通達の使い分けによる恣意的課税を招くことになる。」と述べられて、特別な事情の評価根拠事実について通達に例示すべき見解を明らかにされている。同「相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈(下)」税務弘報2017年1月号169頁(2017)。

<sup>349</sup> 増田・前掲注53・149頁以下、同旨・谷口・前掲注318・147頁。

<sup>350</sup> 増田英敏「相続税法22条の『時価』と評価通達6項の解釈(上)」税務弘報2016年10月号71頁(2016)。

<sup>351</sup> 大津地判平成9年6月23日税資223号1046頁・LEX/DB28022006。

担の実質的な公平をも実現することができるものと解される」として、租税公平主義の観点から通達による評価を支持している<sup>352</sup>。

学説においては、金子宏教授は「租税法規の統一的な執行を確保するために、通達が必要なことはいうまでもない。もし、通達がなく、各税務署ごとに独自の判断で租税法を解釈・適用するとなると、租税行政は甚だしい混乱に陥ることになる。」<sup>353</sup>と述べられて、租税公平主義の平等取扱原則からも必要性を指摘されている。

租税法実務においても、例えば、相続時点の相続財産の時価を担税力の基準とする相続税は、この時価評価について、財産の多様性と評価の困難性を考慮し、さらに租税公平主義の平等取扱原則の要請から、評価通達に基づいて申告が行われる<sup>354</sup>。

総則6項事件の判決後半部分において、平等原則、つまり租税公平主義を用いて、総則6項の適用を認めたことにより、通達は租税公平主義の支配下に置かれるような表現がとられた。

これに対し、通達と租税法律主義の関係については、通達は課税要件明確主義の要請に応じるものであり、一義的かつ明確にされた通達は、予測可能性を向上させるものである。

また合法性の原則との関係は、法令上の課税要件を緩和したものと目される緩和通達の存在が問題となる。また評価通達に基づいて作成される路線価は、相続税法上の「時価」に最も近似すると目される公示価格の8割水準とされているなど、これらの通達の規定が合法性の原則に反するか否かについては、それらの通達の性格に応じて検討を要するところである<sup>355</sup>。

手続保障の原則との関係は、「税務通達の適用においては、手続要件を定めていることがあるが、納税者側に当該要件の履践を要求している場合には、それを履践しなければ当該通達の適用が認められないことになるものの、税務官庁側が自らに課した手続要求を履践しないで課税処分を行うことがまま見受けられるところであり、その法的効果が問題となる」<sup>356</sup>のである。すなわち、手続要件において、納税者には履践を求めるが、租税行政官庁側がそ

---

<sup>352</sup> 東京高判平成7年12月13日行集46巻12号1143頁においても、評価通達の意義について、「財産評価基本通達によりあらかじめ定められた評価方法によって、画一的な評価を行う課税実務上の取扱いは、納税者間の公平、納税者の便宜、徴税費用の節減という見地からみて合理的であり、一般的には、これを形式的にすべての納税者に適用して財産の評価を行うことは、租税負担の実質的な公平も実現することができ、租税平等主義にかなうものである」として、同趣旨を述べている。

<sup>353</sup> 金子・前掲注3・116頁。

<sup>354</sup> 増田・前掲注350・71頁。

<sup>355</sup> 品川・前掲注294・18頁。

<sup>356</sup> 品川・前掲注294・21頁以下。

の履践をしないまま課税処分するのは問題である<sup>357</sup>。

一方で、課税要件法定主義との関係において最も障害がある。なぜならば、通達はあくまでも法源性がないからである。課税要件法定主義の趣旨からすれば、法源に当たらない通達は、法令の解釈事項に限定され、その域を出ることはできない<sup>358</sup>。この点について宮崎補足意見は、通達の判断枠組みはまさに根拠法令の解釈によって判断すべきであると指摘されており、法令の解釈に立ち返ることを要請している。

すなわち、通達は根拠法の域からはみ出ると、法律に規定されていないにもかかわらず課税要件の内容を通達で定める通達課税として、課税要件法定主義から批判される。

換言すれば、「解釈の名において、法律の定めていないことを通達の内容とし、實際上この通達によって課税が行われることになる」と租税法律主義に反することになる<sup>359</sup>のである。

このように通達と租税法律主義の関係は、上記問題からも明らかなように、租税公平主義ほど強くはない。しかしながら、宮崎補足意見におけるその根拠法令の解釈の内側であれば、通達も課税要件法定主義の下に置かれると考え、また宇賀補足意見における課税要件明確主義からの要請等を踏まえると、通達を租税法律主義の下での法の支配に置くことができる。

具体的に解釈・適用について論ずると、通達に起因する相克問題が生じた場合には、公平な課税の運用のために作成された通達の適用は、まず根拠法の域を超える解釈は通達課税として、この時点で租税法律主義から批判される。

そのうえで、その域をはみ出しておらず根拠法の内容と合致するのであれば、あくまでも根拠法の解釈による問題である。根拠法の解釈・適用の問題となれば、租税法における両基本原則の相克問題として検討することができるのである。

以上のとおり、通達に起因する相克問題は、具体的には総則 6 項の適用において生じるが、総則 6 項を適用するのは租税行政庁であり、通達評価額を安易に否認され通達が使分けられることは、租税法律主義の要請する予測可能性と法的安定性を侵害することを確認した。また「著しく」「不相当」という二重の不確定概念を用いた総則 6 項の適用を、通達を発遣する租税行政庁に授権しており、それを自らが定めていることは、法律に規定されていない課税要件を通達で定めている結果となり、租税法律主義の課税要件法定主義からの批判を免れないことが明らかとなった。

総則 6 項事件判決は、新たな否認手法として個別否認規定でもなく、一般的否認規定でも

---

<sup>357</sup> 総則 6 項における「国税庁長官の指示」という手続き要件において、この問題が当てはまるのではないかと思料する。

<sup>358</sup> 品川・前掲注 294・15 頁。

<sup>359</sup> 伊藤正己『憲法 [第三版]』479 頁注 2 (弘文堂、1995)。

なく、通達で行うことが認容され、通達に起因する相克問題が顕在化された<sup>360</sup>。租税法実務は通達に依拠していることから、租税行政庁による恣意的課税は、「通達」というツールを利用して行われる場合が多く、今後、通達に起因する相克問題が横行することが危惧される。このような観点からも総則6項事件判決は問題であることが明らかであると同時に、租税法律主義を軽視すべきではなく、租税法の解釈・適用における租税法律主義の法的統制が必要であることは明らかである。

---

<sup>360</sup> 木村弘之亮教授は、「相続財産にかかわる租税回避防止規程（比較参照、いわゆる通達6項）を、必要だと議会在議決するならば、通達ではなく、国税通則法に権利濫用の包括的否認規定を規定すべきである。」と指摘されている。同「財産の評価に係る基本的課税要件－租税法律主義の4大要件」税務弘報2023年1月号148頁（2022）。

## 第5章 結論

本稿の目的は、租税公平主義と租税法律主義の相克問題がいかに解決されるべきかについて、学説や判例の検討により議論を整理するとともに、令和時代に下された2つの最高裁判決を検討し、とりわけ、いわゆる総則6項事件の最高裁4年4月19日判決を批判的に検討し、通説的見解である租税法律主義優先説の考え方が維持されるべきであることを明らかにするところにあった。

本文の検討により以下のことを明らかにすることができた。

第1章では、租税法の基本原則である租税公平主義と租税法律主義の意義内容を概観した。租税正義の中核を構成する租税公平主義は、憲法14条1項を法的根拠として、具体的に、租税法の立法過程を統制する原理、そして、平等取扱原則を要請するものであった。一方、憲法30条と同84条を法的根拠とする租税法律主義は、租税行政庁の恣意的課税の排除を目的とし、とりわけ現代では予測可能性と法的安定性の確保が重要な機能であった。租税公平主義と租税法律主義は租税正義に奉仕し、有機的な関係性を維持しているが、租税法実務において、いずれが重視すべきかという問題も生み出しており、両基本原則の衝突が生じる場面があった。租税法の立法の場面においては、租税法律主義の課税要件明確主義の要請に対して、租税公平主義からの租税負担公平の原則である担税力に応じた実質的な課税の実現のために、租税法には不確定概念が多く用いられている。それは、その時代における経済事象の複雑多様化に対応し、適宜、税収の確保と租税負担の公平を図る観点から、とりわけ租税負担の公平を重視し租税公平主義が優先した。ただ、租税法の解釈・適用という執行の場面では、侵害規範である租税法の特質が租税法の解釈・適用に影響し、両基本原則のいずれが優先されるべきかを決定することは困難であった。しかし佐藤英明教授の論文より、租税法律主義から派生する予測可能性原則を導出し、現代社会における予測可能性の確保が最も重要な要求であるとの観点から、予測可能性原則を租税負担の公平よりも優先させることで、租税法律主義が優先するという一定の解決ルールがあることを明らかにした。

第2章では、租税法の解釈・適用という執行場面における両基本原則の相克問題に関する学説の整理をした。租税法の執行場面の相克問題は、第I類型の租税法の解釈手法、第II類型の租税回避行為の否認手法、第III類型の借用概念の解釈の3つに類型化でき、歴史的背景により賦課課税方式から申告納税制度へ移行されたことや、租税公平主義から派生された実質課税主義が受け入れられていない現状、また学会を代表する研究者の支持により、租税法律主義優先説が通説的見解であると確認できた。その租税法律主義は、恣意的課税の排除、納税者の予測可能性と法的安定性の確保を要請しており、その要請に応えるためには、第I類型では厳格な文理解釈、第II類型では個別否認規定必要説、第III類型では統一説が妥当する。なぜなら、厳格な文理解釈は、その文言どおりに解釈することであり、その文言から離れた自由な解釈は許されないのである。万が一に自由な解釈を許容してしまうと、法律

によらない解釈をすることになり、その解釈を通じて、租税については法律でこれを定めるとする租税法律主義が形骸化され、解釈する側の力の大きさにより、法解釈の幅が決められてしまい租税行政庁の恣意的課税に繋がってしまうからだ。また、個別否認規定必要説が妥当する理由は、課税要件法定主義を内容とする租税法律主義の下では、代替的な課税要件を明文として規定すべきであり、法律の根拠がない租税回避行為の否認は、租税法の解釈の限界を超えており、予測可能性が減退することになり、租税法律主義の批判に耐えることができないので許されるべきではなく、租税回避行為の否認には、法律の根拠である個別否認規定が必要であるからだ。統一説が妥当する理由は、課税の対象となる各種経済活動等は、第一次的に私法によって規律されており、租税法が各種経済活動等を課税要件規定の中に取り込む際に、その概念を私法上における同じ意義に解するのが、租税法律主義が要請する法的安定性の見地から好ましいためであることが確認できた。

第3章では、前章で整理した3類型のうち第I類型と第II類型の判例を選択し、詳細に検討した。第I類型の判例は、文理解釈を重視した判例と目的論的解釈などを重視した判例を概観し、前者は租税法律主義を尊重し、後者は租税公平主義を尊重する傾向にあり、最高裁の判断は、文理解釈での判断と目的論的解釈での判断が混在しているが、とりわけホステス報酬源泉徴収事件判決において、租税法は侵害規範であることから、みだりに規定の文言を離れて解釈すべきでなく、租税法律主義の下で厳格な文理解釈によるべきであるとする租税法の解釈の基本原則を明確にされたことから最高裁は、租税法律主義優先説であることが明らかとなった。文理解釈をせず目的論的解釈から行った法人負担保険料事件判決は、条文の文言から離れて解釈することにより、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性が後退してしまうことから租税法律主義から批判されるべきである。このように、租税法律主義の下では、原則文理解釈であり、目的論的解釈は文理解釈の補完的位置づけであることが確認できた。つまり、厳格な文理解釈を行い、なおも複数の解釈が見出せる場合は、補完的位置づけである目的論的解釈などにより意義内容を確定させるべきであり、文理解釈をせず目的論的解釈から行うのは、租税法律主義の機能である法的安定性と予測可能性を減退させて、租税法律主義の形骸化に繋がることを明確にした。第II類型の判例は、巨額の租税回避行為が推認できたとしても、その租税回避の意図は租税法の解釈・適用においては考慮されないのであり、法解釈の名の下に租税回避行為を阻止するという租税行政庁の法解釈の限界を超えた法創造行為に歯止めをかけ、租税回避行為の否認規定がないのにもかかわらず、否認することはできないこととし、租税法律主義優先説であることを明らかにした。租税法律主義の課税要件法定主義の要請から、個別否認規定がない場合に、特別な法解釈とりわけ拡張解釈などにて、解釈の限界を超えた租税回避行為の否認は、租税法律主義の下では許容できないことが明らかとなり、また租税回避の意図は、否認規定の解釈では考慮しないことが確認できた。

第4章では、最近の最高裁判決であるタキゲン事件判決と総則6項事件判決を比較検討した。タキゲン事件判決では、通達は法源性がなく、行政命令であるから国民や裁判所は拘

束されないことを確認し、通達適法性の判断枠組みは、通達の文理解釈ではなく、根拠法規の解釈論を論じるべきであると明確にした。しかしながら、総則 6 項事件判決はその判断がされておらず、両判決の判断構造は整合性がとれていないことが明らかとなった。すなわち、総則 6 項は、相続税法 22 条の解釈によるべきであるところ、その時価に影響を与えない要素、具体的には租税回避の意図などは排除されるべきであるにもかかわらず、総則 6 項事件判決は、租税回避の意図という要素を取り込んだ総則 6 項の適用の可否の判断基準を示しており、根拠法規の解釈論を論じておらず、それは適正な解釈とはいうべきではない。また、租税公平主義の観点から統制を図った同最高裁の考え方は、これまで論じてきた両基本原則の相克問題に対する学説及び判例の通説的理解とは異なる考え方であり、まさに租税法律主義を軽視している。その結果、同最高裁判決は、例外として認められる総則 6 項による相続財産の評価の使い分けを是認し、通達に起因する相克問題として新たな問題を顕在化させたと言わざるを得ない。総則 6 項の適用は、通達評価額自体を否認する権限を租税行政庁に与えているので、租税法律主義の予測可能性と法的安定性が侵害され恣意的課税を助長させる。また発動要件に二重の不確定概念を用いており、法律に規定されていない課税要件を通達で定めている結果となる。このように同最高裁判決は、租税公平主義を尊重し、租税法律主義を軽視した結果、新たな通達課税を顕在化させてしまったことから批判は免れない。

以上の検討により以下の結論を導出することができる。

総則 6 項事件の最高裁判決は、これまでの租税法律主義優先説の通説的理解と異なるものであり、平等取扱原則を重視し、総則 6 項の適用の可否における判断基準に租税回避の意図という要素を取り込んでおり、租税公平主義優先説に立つものとみることができる。

確かに、租税公平主義も重要な租税法の基本原則であり、とりわけ、通達による財産評価により画一的な評価をすることで、平等な取扱いができています。

しかしながら、租税行政庁による恣意的課税が排除され、そして、租税法律関係における予測可能性が確保されているか、という視点が軽視されてはならない。すなわち、租税法の解釈・適用においては、租税法律主義優先説に立つべきであり、租税法は侵害規範であることから、厳格な文理解釈がなされるべきである。

比較対象とした最高裁令和 2 年 3 月 24 日判決と同様に、通達の適法性が問われているのであれば、裁判所は、根拠法令の文理解釈にしたがって、通達の定めが法解釈の内容と合致しているかを判断すべきである。時価評価を規定する相続税法 22 条の解釈からは、時価に影響を与えない要素、具体的には租税回避の意図を判断基準の一つと導出することはできない。

租税回避の意図が総則 6 項の適用の可否における判断基準であることを示した総則 6 項事件の最高裁判決は、相続税法 22 条の適正な解釈により結論を導出したものであるとはいえず、批判されるべきである。租税法律主義の下では、租税回避行為の否認は、個別否認規定である相続税法 64 条 1 項によりなされるべきである。

同最高裁判決は、租税法学の一大論点であるとされる租税公平主義と租税法律主義の相克の問題について再検討する必要性を惹起させたものといえる。この点を指摘して本稿の結論としたい。

## 参考文献一覧

### 【著書】

(ア行)

- ・浅沼潤三郎『租税法要論』(八千代出版、1999)
- ・荒井勇『税法解釈の常識－税法条文の読み方教室』(税務研究会出版局、1975)
- ・新井隆一『租税法の基礎理論 [初版]』(日本評論社、1974)
- ・新井隆一編『租税法講義』(青林書院新社、1974)
- ・新井隆一『租税法の基礎理論 [第三版]』(日本評論社、1997)
- ・新井隆一『現代税務全集 1 税法と税務』(ぎょうせい、1997)
- ・石村耕治編『税金のすべてがわかる現代税法入門塾 [第9版]』(清文社、2018)
- ・泉絢也『パブリックコメントと租税法 政令・通達等に対する手続的統制の研究』(日本評論社、2020)
- ・市原昌三郎ほか編『ワークブック行政法 [新版]』(有斐閣、1986)
- ・伊藤正己『憲法 [第三版]』(弘文堂、1995)
- ・占部裕典『租税法における文理解釈と限界』(慈学社出版、2013)
- ・岡村忠生ほか編『ベーシック税法 [第7版]』(有斐閣、2013)
- ・岡村忠生ほか編『租税法 [第3版]』(有斐閣、2021)

(カ行)

- ・金子宏ほか編『租税法講座－第1巻 租税法基礎理論－』(帝国地方行政学会、1974)
- ・金子宏『所得課税の法と政策』(有斐閣、1996)
- ・金子宏ほか編『租税入門 [第6版]』(有斐閣、2007)
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明 (上)』(有斐閣、2010)
- ・金子宏『租税法 [第二十四版]』(弘文堂、2021)
- ・川田剛『節税と租税回避 判例にみる境界線』(税務経理協会、2009)
- ・川田剛『租税法入門 十七訂版』(大蔵財務協会、2021)
- ・岸田貞夫ほか編『基礎から学ぶ現代税法 [第4版]』(財経詳報社、2019)
- ・北野弘久編『現代税法講義 [五訂版]』(法律文化社、2009)
- ・北野弘久『税法学原論 [初版]』(青林書院、1984)
- ・北野弘久『サラリーマン税金訴訟 [増補版]』(税務経理協会、1990)
- ・北野弘久『税法学原論 [第六版]』(青林書院、2007)
- ・木村弘之亮『租税法総則』(成文堂、1998)
- ・木村弘之亮『租税法学』(税務経理協会、1999)
- ・清永敬次『税法 法律学全書5』(ミネルヴァ書房、1973)
- ・清永敬次『税法 新装版』(ミネルヴァ書房、2013)
- ・吉良実『実質課税論の展開』(中央経済社、1980)

(サ行)

- ・酒井克彦『アクセス税務通達の読み方』(第一法規、2016)
- ・酒井克彦『スタートアップ租税法ー租税法学習の道しるべ[第4版]』(財経詳報社、2021)
- ・佐藤英明『スタンダード所得税法 第2版補正2版』(弘文堂、2020)
- ・佐藤英明『プレップ租税法 [第4版]』(弘文堂、2021)
- ・品川芳宣『租税法法律主義と税務通達』(ぎょうせい、2004)
- ・芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』(ミネルヴァ書房、1995)
- ・新村出編『広辞苑 [第七版]』(岩波書店、2018)
- ・杉村章三郎『租税法』(日本評論社、1939)

(タ行)

- ・田中二郎『租税法 [第三版]』(有斐閣、1990)
- ・谷口勢津夫ほか編『基礎から学べる租税法 [第2版]』(弘文堂、2019)
- ・谷口勢津夫『税法基本講義 [第7版]』(弘文堂、2021)
- ・谷口勢津夫『税法の基礎理論ー租税法法律主義論の展開ー』(清文社、2021)
- ・土屋重義ほか『ベーシック租税法 [第2版]』(同文館出版、2017)
- ・朝長英樹『組織再編成をめぐる包括否認と税務訴訟』(清文社、2014)

(ナ行)

- ・中川一郎『税法の解釈および適用』(三晃社、1961)
- ・中川一郎編『税法学体系総論 1972』(三晃社、1972)
- ・中里実ほか編『租税法概説 [第3版]』(有斐閣、2018)
- ・中野次雄編『判例とその読み方 [三訂版]』(有斐閣、2009)
- ・西田典之『刑法総論 [第三版]』(弘文堂、2019)

(ハ行)

- ・林修三『法令解釈の常識 [第2版]』(日本評論社、2007年)
- ・林仲宣『実務に役立つ租税基本判例精選 100』(税務経理協会、2019)
- ・林仲宣ほか『ガイダンス新税法講義 [四訂版]』(税務経理協会、2019)
- ・樋口陽一ほか編『注釈日本国憲法 (上)』(青林書院新社、1984)
- ・樋口陽一ほか編『注釈日本国憲法 (下)』(青林書院新社、1984)

(マ行)

- ・増井良啓『租税法入門 [第2版]』(有斐閣、2018)
- ・増田英敏『納税者の権利保護の法理』(成文堂、1997)
- ・増田英敏『租税憲法学 [第3版]』(成文堂、2006)
- ・増田英敏=加瀬昇一編『確認租税法用語 250』(成文堂、2008)
- ・増田英敏=林仲宣編『はじめての租税法』(成文堂、2011)
- ・増田英敏編『基本原理から読み解く租税法入門』(成文堂、2014)
- ・増田英敏『紛争予防税法』(TKC出版、2015)

- ・増田英敏編『租税法の解釈と適用』（中央経済社、2017）
  - ・増田英敏『リーガルマインド租税法 [第5版]』（成文堂、2019）
  - ・松沢智『租税法の基本原則－租税法は誰のためにあるのか－』（中央経済社、1983）
  - ・松沢智編『租税実体法の解釈と適用－法律的視点からの法人税法の考察－』（中央経済社、1993）
  - ・松沢智『新版租税実体法[補正第2版]』（中央経済社、2003）
  - ・三木義一編『よくわかる税法入門 [第16版]』（有斐閣、2022）
  - ・水野忠恒『租税法 [第5版]』（有斐閣、2011）
  - ・水野忠恒『大系租税法 [第2版]』（中央経済社、2018）
  - ・水野忠恒編『テキストブック租税法 [第3版]』（中央経済社、2022）
  - ・水野勝『租税法』（有斐閣、1993）
  - ・美濃部達吉『日本行政法（下）』（有斐閣、1940）
  - ・村井正『現代租税法の課題』（東洋経済新報社、1973）
- （ヤ行）
- ・八ッ尾順一『十二訂版/図解 租税法ノート』（清文社、2019）
  - ・山田二郎『税法講義－税法と納税者の権利義務－ [第2版]』（信山社、2001）
  - ・山田二郎『租税法の解釈と展開(1)』（信山社、2007）

## 【雑誌・論文等】

（ア行）

- ・青山慶二「法人が拠出する生命保険金の課税問題」TKC 税研情報 20 卷 6 号（2011）
- ・阿部泰隆「租税法の解釈方法論－最高裁判例の分析と私見（上）（文理解釈・趣旨解釈から予測可能性重視へ）」税務事例 54 卷 9 号（2022）
- ・阿部泰隆「租税法の解釈方法論－最高裁判例の分析と私見（下）（文理解釈・趣旨解釈から予測可能性重視へ）」税務事例 54 卷 10 号（2022）
- ・伊川正樹「譲渡所得課税の趣旨と課税理論」税法学 586 号（2021）
- ・池田浩太郎「租税原則論の成立－租税原則論の二大潮流（1）」成城大学経済研究 145 号（1999）
- ・泉絢也「ヤフー事件最高裁判決が示した法解釈－Auer 原則から得る行政解釈への敬讓という示唆－」税務事例 48 卷 6 号（2016）
- ・一高龍司「租税回避分野の最高裁判例に見る租税法律主義の実相」税法学 585 号（2021）
- ・岩崎政明「財産評価通達の意義と役割」ジュリスト 1004 号（1992）
- ・岩崎政明「判批」ジュリスト 1407 号（2010）
- ・岩崎政明「判批」ジュリスト 1440 号（2012）

- ・岩崎政明「判批」ジュリスト 1492号 (2016)
  - ・岩崎政明「判批」別冊ジュリスト 228号 (2016)
  - ・碓井光明「判批」ジュリスト 484号 (1971)
  - ・碓井光明「新通達・改正通達の適用開始時期(下)」ジュリスト 1016号 (1993)
  - ・碓井光明「判批」別冊ジュリスト 191号 (2008)
  - ・宇賀克彦「判批」別冊ジュリスト 228号 (2016)
  - ・占部裕典「判批」ジュリスト 1453号 (2013)
  - ・大橋洋一「判批」別冊ジュリスト 228号 (2016)
  - ・大林正平「判批」愛知大学法経論集 [法律編] 84号 (1977)
  - ・大淵博義「判批」ジュリスト 1421号 (2011)
  - ・大淵博義「税法解釈における租税法律主義と租税公平主義との相克－課税庁・研究者としての税務訴訟の経験からの模索」TKC タックスフォーラム 2014 特別講演 (2014)
  - ・大淵博義「『財産評価基本通達総則 6 項』による評価とその問題点の検証」T&A master No.813 (2019)
  - ・大淵博義「『財産評価基本通達総則 6 項』の適用判決の問題点とその検証－通達評価額を適用しない『特別の事情』の視点から」税経通信 75 巻 14 号 (2020)
  - ・大淵博義「所得税法 59 条 1 項『その時における価額』と時価二元論～差戻控訴審判決の疑問点の検証～」税務弘報 2021 年 12 月号 (2021)
  - ・奥平康弘「判批」別冊ジュリスト 79号 (1983)
  - ・奥谷健「不動産取得税の減額対象となる『独立的に区画された部分が 100 以上ある共同住宅等』の該当性の判断」ジュリスト 1518号 (2018)
- (カ行)
- ・加藤友佳「判批」ジュリスト 1557号 (2021)
  - ・金子宏「租税法と私法－借用概念及び租税回避について－」租税第 6 号 (1978)
  - ・金子宏「判批」別冊ジュリスト 79号 (1983)
  - ・金子宏「判批」別冊ジュリスト 155号 (2000)
  - ・金子宏「租税法解釈論序説」金子宏ほか編『租税法と市場』(有斐閣、2014)
  - ・金子宏「判批」別冊ジュリスト 253号 (2021)
  - ・兼平裕子「『合法性の原則』の実務上の対応－租税法における要件裁量否定論および合意の拘束力－」税法学 582号 (2019)
  - ・北野弘久「判批」別冊ジュリスト 113号 (1991)
  - ・木村弘之亮「租税正義－序文に代えて」木村弘之亮＝酒井克彦編『租税正義と国税通則法総則』(信山社、2018)
  - ・木村弘之亮「租税法律主義の神髄－財産評価通達と固定資産評価基準に寄せて－」税務事例 54 巻 9 号 (2022)
  - ・木村弘之亮「財産の評価に係る基本的課税要件－租税法律主義の 4 大要件」税務弘報 2023

年1月号(2022)

- ・木山泰嗣「判批」税経通信66号6号(2011)
- ・木山泰嗣「判批」税経通信69号5号(2014)
- ・木山泰嗣「判批」税理65号7号(2022)
- ・清永敬次「税法と平等原則－西独憲法裁判所の判例を中心として－」法学論叢90巻4=5=6合併号(1972)
- ・清永敬次「判批」ジュリスト900号(1988)
- ・吉良実「租税法律主義と租税公平主義の相互関係」阪南大学論(1)(1969)
- ・倉見智亮「課税庁による通達によらない財産評価」『租税法の過去・現在・未来』(有斐閣、2022)
- ・後藤正幸「租税法律主義の及ぶ範囲について 秋田地裁昭和54年4月27日判決, 仙台高裁秋田支部昭和57年7月23日判決」税法学541号(1999)
- ・小林宏司「判解」『最高裁判所判例解説 民事篇平成24年度(上)(1月～2月分)』(法曹会、2015)
- ・小林敬和「租税法律主義の実質化について－罪刑法定主義と関係して－」税法学565号(2011)

(サ行)

- ・酒井克彦「法人税基本通達前文が示す通達の『弾力的運用』」税務事例49巻2号(2017)
- ・酒井克彦「税務通達を文理解釈することの意義(上)」税務事例51巻7号(2019)
- ・酒井克彦「税務通達を文理解釈することの意義(下)」税務事例51巻9号(2019)
- ・酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義(上)－最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として－」税務事例54巻10号(2022)
- ・酒井克彦「相続財産の個別評価と租税平等主義(中)－最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決を素材として－」税務事例54巻11号(2022)
- ・酒井克彦「いわゆるタワマン評価事件に関する諸論点(上)－最高裁令和4年4月19日第三小法廷判決－」税理66巻1号(2023)
- ・笹岡宏保「令和4年4月19日付最高裁判決と今後の評価通達6の実務運用(上)」税理65巻8号(2022)
- ・笹岡宏保「令和4年4月19日付最高裁判決と今後の評価通達6の実務運用(下)」税理65巻10号(2022)
- ・佐藤英明「租税法律主義と租税公平主義」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)
- ・佐藤英明「判批」別冊ジュリスト207号(2011)
- ・佐藤英明「判批」判例時報2365号(2018)
- ・佐藤英明「清算課税説を再確認した最高裁判決 最高裁令和2年3月24日第三小法廷判決と関連する論点について」TKC税研情報29巻4号(2020)
- ・佐藤英明「最高裁判例に見る租税法規の解釈手法」山本敬三＝中川丈久編『法解釈の方法

論一その諸相と展望』(有斐閣、2021)

- ・品川芳宣「財産評価において評価通達を適用しないことができる特別な事情」税研 56 号 (1994)
- ・品川芳宣「税務通達の法的拘束力と納税者の予測可能性」税理 43 卷 14 号 (2000)
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 20 卷 4 号 (2011)
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 21 卷 4 号 (2012)
- ・品川芳宣「判批」税研 165 号 (2012)
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 29 卷 2 号 (2020)
- ・品川芳宣「判批」TKC 税研情報 29 卷 3 号 (2020)
- ・品川芳宣「判批」税研 211 号 (2020)
- ・品川芳宣＝緑川正博「総則 6 項判決の歴史的意義と評価通達のあり方」T&A master No. 943 (2022)
- ・渋谷雅弘ほか「相続税・贈与税における租税回避－通達は誰を拘束しているのか？」『租税法の過去・現在・未来』(有斐閣、2022)
- ・下村芳夫「租税法律主義をめぐる諸問題」税大論叢 6 号 (1972)
- ・白井一馬「みなし譲渡課税に関する再逆転判決の理屈と整合性－実務家がみた最高裁令和 2 年 3 月 24 日判決－」税務弘報 2020 年 7 月号 (2020)
- ・杉村章三郎「判批」別冊ジュリスト 17 号 (1968)
- ・首藤重幸「研究にあたって」日税研論集 78 号 (2020)
- ・首藤重幸「租税法における法解釈の方法」日税研論集 78 号 (2020)
- (タ行)
- ・高野幸大「判批」判時 2099 号 (2011)
- ・高野幸大「判批」民商法雑誌 145 卷 4=5 号 (2012)
- ・高野幸大「判批」判時 2178 号 (2013)
- ・高野幸大「租税回避否認規定と租税法の解釈」日税研論集 78 号 (2020)
- ・高橋祐介「判批」ジュリスト 1441 号 (2012)
- ・橘光伸「課税における『平等原則』と『実質的な租税負担の公平』」税理 65 卷 10 号 (2022)
- ・巽智彦「判批」別冊ジュリスト 253 号 (2021)
- ・田中治「判批」別冊ジュリスト 120 号 (1992)
- ・田中治「租税法律主義の現代的意義」税法学 566 号 (2011)
- ・田中治「租税法における趣旨・目的解釈の意味と判例の状況」日税研論集 78 号 (2020)
- ・田中勝次郎「役員賞與・報酬に対する課税問題」税経通信 11 卷 12 号 (1956)
- ・田中勝次郎「国税通則法制定に関する学会の意見書について」税法学 131 号 (1961)
- ・田中勝次郎「経済的観察方法の意義について中川教授の教を乞う」税法学 134 号 (1962)
- ・谷口勢津夫「租税法律主義(憲法 84 条)」日税研論集 77 号 (2020)
- ・谷口智紀「租税回避行為の否認論の展開－租税法の解釈と限界－」増田英敏編『租税憲法

学の展開』(成文堂、2018)

- ・谷口智紀「財産評価基本通達・総則6項の適用をめぐる問題」島大法学第61巻第3=4号(2018)
- ・谷口智紀「租税法における要件事実論と不確定概念－相続税法七条にいう『著しく低い価額の対価』の解釈を中心に－」公法の諸問題X(2021)
- ・谷口智紀「特許権侵害による損害賠償金と消費税法上の課税問題－損害賠償金の消費税の課税対象該当性の問題を中心に－」税研218号(2021)
- ・谷口智紀「財産評価基本通達総則6項の適用と平等原則違反の有無」税理65巻7号(2022)
- ・玉國文敏「通達課税の一側面－相続財産評価基準とその変容－」小早川光郎=宇賀克也編『行政法の発展と変革(下)』(有斐閣、2001)
- ・手塚貴大「租税法律主義」日税研論集75号(2019)
- ・朝長英樹「借用概念を巡る学説を検討する－第1回」T&A master No.675(2017)
- ・朝長英樹「借用概念を巡る学説を検討する－第2回」T&A master No.677(2017)
- ・朝長英樹「借用概念を巡る学説を検討する－第3回」T&A master No.678(2017)
- ・鳥飼貴司「税法の解釈・適用の基本原則とその法的構造について」税法学588号(2022)(ナ行)
- ・中川一郎「田中意見に答う」税法学131号(1961)
- ・中川一郎「田中勝次郎先生にお答えする－特にブルーメンシュタインの学説について－」税法学134号(1962)
- ・中里実「判批」税研148号(2009)
- ・長島弘「判批」税務事例47巻10号(2015)
- ・長島弘「一時所得の計算における『その収入を得るために支出した金額』とは－東京地裁平成27年5月14日判決と最高裁平成24年1月13日判決－」税務事例48巻8号(2016)
- ・長島弘「判批」税務事例52巻10号(2020)
- ・日本税法学会「国税通則法制定に関する意見書」税法学131号(1961)(ハ行)
- ・畠山武道「判批」別冊ジュリスト79号(1983)
- ・馬場陽「財産評価基本通達による評価額を上回る価額にもとづいて行われた課税処分 of 適法性」税務事例54巻8号(2022)
- ・林仲宣「判批」税64巻10号(2009)
- ・林仲宣「判批」税64巻11号(2009)
- ・林仲宣「租税平等主義と滞納対策」税法学563号(2010)
- ・林仲宣=谷口智紀「判批」税務弘報2010年7月号(2010)
- ・林仲宣ほか「判批」税65巻12号(2010)
- ・林仲宣「判批」法律のひろば64巻4号(2011)
- ・林仲宣「住所の本質－武富士事件最高裁判決に関連して」税務弘報2011年5月号(2011)

- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 2011 年 5 月号 (2011)
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 2020 年 3 月号 (2020)
- ・林仲宣＝谷口智紀「判批」税務弘報 2020 年 7 月号 (2020)
- ・林仲宣「最近の判例から考える税理士の職務と責任」税法学 586 号 (2021)
- ・林仲宣＝高木良昌「判批」税務弘報 2022 年 7 月号 (2022)
- ・林仲宣＝山本直毅「判批」税理 65 卷 7 号 (2022)
- ・平川英子「判批」別冊ジュリスト 253 号 (2021)
- ・廣木準一「判批」ジュリスト 1555 号 (2021)
- ・藤谷武史「判批」税研 178 号 (2014)
- ・藤谷武史「判批」ジュリスト 1548 号 (2020)
- ・藤谷武史「判批」別冊ジュリスト 253 号 (2021)
- ・瀧圭吾「判批」ジュリスト 1422 号 (2011)
- ・瀧圭吾「判批」ジュリスト 1440 号 (2012)
- ・瀧圭吾「租税法規の解釈－ホステス報酬に係る源泉徴収」別冊ジュリスト 253 号 (2021)  
(マ行)
- ・増井良啓「租税法における水平的公平の意義」碓井光明ほか編『公法学の法と政策(上) 金子宏先生古稀祝賀』(有斐閣、2000)
- ・増井良啓「租税法の形成における実験－国税庁通達の機能をめぐる一考察」中山信弘＝中里実編『政府規制とソフトロー』(有斐閣、2008)
- ・増田英敏「租税法律主義の形骸化の検証－法人格否認の法理をめぐる租税裁判例を素材として－」税法学 540 号 (1998)
- ・増田英敏「通達課税の現状と租税法律主義－取引相場のない株式の評価をめぐる裁判例を素材として－」税法学 546 号 (2001)
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 15 卷 5 号 (2006)
- ・増田英敏「納税者の予測可能性の確保と申告納税制度－ストック・オプション訴訟最高裁判平成 18 年 10 月 24 日判決を踏まえて－」租税訴訟第 1 号 (2007)
- ・増田英敏「実践 租税正義学」税務弘報 2009 年 1 月号 (2009)
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 19 卷 5 号 (2010 年)
- ・増田英敏「租税法律主義と租税公平主義の衝突－租税法解釈の在り方－」税法学 566 号 (2011)
- ・増田英敏「2 つの最高裁判決の意義と射程－武富士事件と長崎年金事件の検証」税務弘報 2011 年 8 月号 (2011)
- ・増田英敏「判批」TKC 税研情報 21 卷 5 号 (2012)
- ・増田英敏「憲法秩序の維持と租税法律主義－注目最高裁判決を素材に－」公法の諸問題VIII (2013)
- ・増田英敏「判批」ジュリスト 1454 号 (2013)

- ・増田英敏「相続税法 22 条の『時価』と評価通達 6 項の解釈（上）」税務弘報 2016 年 10 月号（2016）
- ・増田英敏「相続税法 22 条の『時価』と評価通達 6 項の解釈（中）」税務弘報 2016 年 12 月号（2016）
- ・増田英敏「相続税法 22 条の『時価』と評価通達 6 項の解釈（下）」税務弘報 2017 年 1 月号（2017）
- ・増田英敏「松沢税法学の系譜と租税法解釈の在り方」同編『租税法の解釈と適用』（中央経済社、2017）
- ・増田英敏「租税法律主義と租税法解釈の在り方－注目最高裁判決を素材に－」玉國文敏先生古稀記念論文集・法學新報 123 卷 11=12 号（2017）
- ・増田英敏「租税憲法学の展開－租税正義の実現と租税憲法学－」同編『租税憲法学の展開』（成文堂、2018）
- ・増田英敏「通達課税と租税法律主義（上）」税務弘報 2020 年 4 月号（2020）
- ・増田英敏「通達課税と租税法律主義（中）」税務弘報 2020 年 5 月号（2020）
- ・増田英敏「通達課税と租税法律主義（下）」税務弘報 2020 年 6 月号（2020）
- ・増田英敏「最判令和 2 年 3 月 24 日の補足意見に学ぶ（上）」税務弘報 2020 年 7 月号（2020）
- ・増田英敏「最判令和 2 年 3 月 24 日の補足意見に学ぶ（中）」税務弘報 2020 年 8 月号（2020）
- ・増田英敏「最判令和 2 年 3 月 24 日の補足意見に学ぶ（下）」税務弘報 2020 年 10 月号（2020）
- ・増田英敏「財産評価通達 6 項による行為計算の否認と租税正義の検証－東京地裁令和元年 8 月 27 日判決を素材に－」TKC 税研情報 29 卷 5 号（2020）
- ・増田英敏「税理士の職務と使命はポストコロナ時代も不変」税務弘報 2022 年 1 月号（2022）
- ・増田英敏「通達課税と租税法律主義の形骸化－評価通達総則 6 項の適用の問題を中心に－」税研 223 号（2022）
- ・増田英敏「最高裁令和 4 年 4 月 19 日判決の問題点の検証－租税法律主義と租税正義の視点から」税務弘報 2022 年 8 月号（2022）
- ・増田英敏「事実認定と事実の評価における経験則（上）」税務弘報 2022 年 11 月号（2022）
- ・増田英敏「事実認定と事実の評価における経験則（下）」税務弘報 2022 年 12 月号（2022）
- ・水野忠恒「判批」別冊ジュリスト 155 号（2000）
- ・水野忠恒「相続税法における納税義務者－武富士事件－」税務事例 43 卷 5 号（2011）
- ・宮崎裕子「一般的租税回避否認規定－実務家の視点から〈国際的租税回避への法的対応における選択肢を納税者の目線から考える〉」ジュリスト 1496 号（2016）  
（ヤ行）
- ・山崎広道「みなし譲渡課税と取引相場のない株式の評価」税法学 585 号（2021）

- ・山下学「租税法律主義の歴史的意義と現代的意義」税法学 563号 (2010)
- ・山田二郎「判批」シュトイエール 74号 (1968)
- ・山元俊一「所得税基本通達 59-6 の改正 通達の読替えは元の法令の内容を踏まえて解釈を」税務弘報 2020年10月号 (2020)
- ・吉村典久「応能負担原則の歴史的展開」法学研究 63巻12号 (1990)
- ・吉村典久「判批」税研 178号 (2014)
- ・吉村典久「租税平等主義 (憲法 14条)」日税研論集 77号 (2020)  
(ワ行)
- ・渡辺裕泰「判批」ジュリスト 1446号 (2012)